



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública,  
bajo el acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

---

**TRATAMIENTO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
DERIVADO DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES EN TERRITORIO  
NACIONAL POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

Tesis que para obtener el grado de:

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta:

**L.C. Daniel Gloria Gaytán**

Director de Tesis:

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

**TRATAMIENTO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
DERIVADO DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES EN TERRITORIO  
NACIONAL POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO**

**A mi esposa e hijos:**

*Por todo su apoyo, compañía y paciencia incondicional durante este proceso, por entender mis periodos de ausencia, por hacerme ver lo verdaderamente importante de esta vida, por ser la motivación para superarme. Los amo.*

**A mis padres:**

*Quien debo todo lo que soy, por su amor, dedicación y apoyo, por siempre creer en mí.*

**A mis compañeros de trabajo:**

*Por su amistad, por las facilidades otorgadas, por compartir sus conocimientos, así como su comprensión y apoyo para hacer posible cumplir este proyecto.*

**Al Mtro. Raul Bolaños Vidal:**

*Por su tiempo, apoyo y compromiso.*

**A quienes de una u otra forma me han dado su apoyo y han hecho posible este momento.**

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO</b> .....	<b>4</b>
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO .....	4
CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO .....	5
LOS IMPUESTOS .....	8
MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS.....	10
CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO .....	15
<b>CAPÍTULO II. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b> .....	<b>18</b>
ANTECEDENTES .....	18
INICIATIVA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	19
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	21
ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	22
ELEMENTOS DEL IMPUESTO.....	23
SUJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	24
OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	26
BASE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	27
TASA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	28
<b>CAPÍTULO III. DE LA ENAJENACIÓN</b> .....	<b>29</b>
CONCEPTO DE ENAJENACIÓN .....	29
COMPRAVENTA .....	30
HIPÓTESIS DE LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES.....	32
ENAJENACIÓN DE BIENES EXENTOS.....	33
MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES.....	34
BASE GRAVABLE PARA LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES .....	35
TASA APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE BIENES TANGIBLES .....	35

RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ENAJENACIÓN DE BINES TANGIBLES POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS.....	37
<b>CAPÍTULO IV. IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES.....</b>	<b>40</b>
IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES.....	40
CONTRATO DE COMPRAVENTA INTERNACIONAL .....	41
HIPÓTESIS DE LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES .....	42
IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES EXENTOS .....	43
BASE GRAVABLE Y TASA PARA LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES .....	44
FORMA DE PAGO POR LA IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES.....	44
<b>CAPÍTULO V. ESCENARIOS ESPECÍFICOS DE DOS SUPUESTOS DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UN MISMO ACTO JURÍDICO .....</b>	<b>45</b>
INTERACCIÓN EN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR ENAJENACIÓN E IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES .....	45
IMPORTANCIA DEL LUGAR DE LA TRANSMISIÓN DE LA PROPIEDAD DEL BIEN .....	45
IMPORTANCIA DE IDENTIFICAR AL IMPORTADOR .....	49
ESCENARIOS ESPECÍFICOS Y SU ANÁLISIS.....	51
<b>CAPÍTULO VI. CRITERIO DE LA AUTORIDAD FISCAL .....</b>	<b>56</b>
ACTUAR DE LA AUTORIDAD FISCAL .....	56
ANTECEDENTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 1-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....	57
CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES.....	58
RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA AUTORIDAD FISCAL .....	60
<b>CAPÍTULO VII. LEGALIDAD DE GRAVAR DOS ACTOS O ACTIVIDADES POR UN MISMO ACTO JURÍDICO.....</b>	<b>64</b>
LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE DOS HECHOS GRAVABLES POR UN MISMO ACTO JURÍDICO .....	64

ANÁLISIS DE LA DOBLE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	65
DEROGACIÓN DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 20 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DE LA REGLA 5.3.2 DE LAS REGLAS GENERALES DEL COMERCIO EXTERIOR.....	70
TESIS EN MATERIA FISCAL.....	73
AFECTACIÓN AL COSTO Y PRECIO DEL BIEN TANGIBLE .....	79
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>82</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>86</b>
<b>LEGISLACIÓN FISCAL * .....</b>	<b>88</b>
<b>FUENTES DE CONSULTA EN INTERNET .....</b>	<b>89</b>

## INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una serie de hipótesis normativas de las cuales se derivan consecuencias obligatorias para los particulares cuando estos actualizan dichas hipótesis. En este sentido, de acuerdo con la Ley en comento son sujetos de este impuesto, entre otros, quienes importen bienes o servicios, así como quienes enajenen bienes en territorio nacional. Entendiéndose realizada la enajenación en territorio nacional cuando 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.

Así pues, una de las consecuencias derivadas de la actualización del supuesto de enajenación de bienes en territorio nacional por parte de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, además de la causación del impuesto, es la obligación de retener dicho impuesto.

Por otro lado, en los contratos de compraventa internacional de bienes tangibles que celebran residentes en territorio nacional con residentes en el extranjero, generalmente se utilizan los Términos Internacionales de Comercio (Incoterms por sus siglas en inglés) para establecer los criterios básicos o normas de aceptación voluntaria por las partes sobre la entrega de mercancías, la transmisión de los riesgos, distribución de gastos y los trámites de documentos aduaneros; aspectos que son relevantes para determinar la aplicación de las disposiciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado.

En este sentido, existen algunos Incoterms que contemplan como obligación para el vendedor, la entrega de la mercancía en el país de importación, siendo en algunos casos obligados también a realizar el despacho aduanero y en otros casos simplemente a poner la mercancía a disposición del comprador en algún puerto de desembarque ubicado en territorio nacional.

Lo anterior nos permite inferir que las operaciones de comercio exterior entre un residente en México y un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, llevadas a cabo bajo las condiciones de los Incoterms antes señalados, pueden actualizar dos supuestos de causación del impuesto al valor

agregado al mismo tiempo, a saber, la importación de bienes de manera definitiva al país y la enajenación en territorio nacional. Por consiguiente, estaríamos frente a una doble causación de impuesto, en un mismo momento y por el mismo bien.

Derivado de lo anterior el presente trabajo tiene como objetivo exponer las razones por las cuales esta situación afecta la seguridad jurídica de los contribuyentes, así como dar a conocer la importancia que tiene identificar el lugar de la transmisión de la propiedad del bien tangible para poder determinar cuándo realmente se está actualizando la hipótesis de causación del impuesto en cada una de las actividades antes mencionadas y en su caso evitar una doble causación.

En este sentido, en el presente trabajo nos enfocaremos principalmente al análisis de los efectos fiscales en materia de impuesto sobre el valor agregado de la compraventa de bienes tangibles en la cual intervenga tanto un residente en México, como un residente el extranjero sin establecimiento permanente en el país, formalizada bajo los Incoterms que obligan al vendedor a entregar la mercancía a disposición del comprador en el lugar convenido en el país de importación. Asimismo, se encontrará limitado a la legislación fiscal mexicana, considerando el contenido de disposiciones legales, reglamentarias, administrativas y precedentes de los tribunales administrativos y judiciales respectivos.

En el primer capítulo explicaremos el fundamento legal en el cual el Estado se basa para exigir el pago de contribuciones a los ciudadanos, así como la clasificación de dichas contribuciones. En el segundo capítulo se presentara una breve reseña histórica del impuesto al valor agregado, y presentaremos cada uno de los elementos fundamentales de dicho impuesto. En el tercer y cuarto capítulo encontraran el marco legal de la enajenación e importación de bienes, además de las disposiciones fiscales en materia del impuesto al valor agregado aplicables a estos actos jurídicos.

En el quinto capítulo se detallan los escenarios específicos en los cuales se puede dar una doble causación del impuesto al valor agregado por un mismo acto, en un mismo momento. En el sexto capítulo se expone el criterio que la autoridad, basado en los diferentes criterios normativos y resoluciones emitidos por ésta. En el séptimo capítulo se realiza un análisis minucioso de las disposiciones fiscales,

así como tesis jurisprudenciales que sirven de base para discernir si se está presentando una doble causación del impuesto por un mismo acto jurídico en un mismo momento. Y por último se incluye un apartado en donde se presentan las conclusiones del presente trabajo.

## CAPÍTULO I. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

### Actividad Financiera del Estado

El Estado mexicano requiere allegarse de recursos económicos necesarios para poder cumplir con sus funciones y obligaciones, entre las que se encuentra de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad a través del gasto público, como es el caso de educación, salud, seguridad, construcción de carreteras y viviendas, entre otros.

Además de la obtención y empleo de los recursos monetarios a través del gasto público, de acuerdo con la definición de Valdés Costa, la actividad financiera del Estado incluye la administración o manejo de dichos recursos para la satisfacción de las necesidades públicas.<sup>1</sup>

En la actualidad la opinión tradicional de que las actividades financieras del Estado eran únicamente las encaminadas a la obtención de ingresos y a la realización de gastos con el fin de satisfacer necesidades públicas ha cambiado, ahora se considera que el proceso no se agota en esos dos momentos, sino que se adicionan la planeación económica previa, la de gestión de los bienes del Estado y las de control y fiscalización. Teniendo esto como sustento en nuestro marco constitucional en los artículos 25, 26, 73-XXIV, 79 y 113 que exigen planeación económica y fiscal previa y una vez obtenidos los recursos, que estos sean manejados, custodiados y aplicados en forma correcta para cumplir los objetivos constitucionales.<sup>2</sup>

De lo anterior, el Estado para poder llevar a cabo sus actividades financieras, requiere de ciertos recursos y una vez que los obtiene los administra y los aplica para satisfacer las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines, por lo tanto se puede decir que la actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales: a) la obtención de ingresos, b) la gestión o manejo de

---

<sup>1</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1986, p. 3.

<sup>2</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2018, pp. 1 y 2.

los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes, y c) la aplicación de los ingresos para satisfacer las necesidades públicas.<sup>3</sup>

Cabe señalar, que el monto y el rubro de gasto al que estarán destinados los recursos públicos se establecen en el instrumento denominado Presupuesto de Egresos de la Federación,<sup>4</sup> el cual es aprobado únicamente por la Cámara de Diputados, de acuerdo a lo señalado en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.<sup>5</sup> Por otro lado, la Ley de Ingresos de la Federación es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, que le permitan cubrir el gasto público durante el mismo año,<sup>6</sup> este ordenamiento es aprobado tanto por la Cámara de Diputados como por la de Senadores, de acuerdo a lo establecido en dicha Ley.<sup>7</sup>

### **Clasificación de los ingresos del Estado**

Ahora bien, la actividad financiera del Estado que nos interesa para el presente trabajo es la que se encarga de la “obtención” de recursos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.<sup>8</sup>

Dicha actividad como lo mencionamos anteriormente, está normada en la Ley de Ingresos de la Federación, instrumento emitido anualmente por el Poder Legislativo en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, de la Constitución, y de acuerdo a sus facultades establecidas en la fracción VII del

---

<sup>3</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del Código Fiscal derecho fiscal I*, 8a. ed., México, ISEF, 2012, p. 22.

<sup>4</sup> Diccionario de términos parlamentarios, Sistema de información parlamentaria, Presupuesto de egresos de la Federación, <http://sil.gobernacion.gob.mx/portal/Diccionario/verDiccionario>.

<sup>5</sup> Artículo 42, fracción V de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

<sup>6</sup> De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28a. ed., México, Porrúa, 2008, p. 109.

<sup>7</sup> Artículo 42, fracción IV de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

<sup>8</sup> De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., pp. 5 y 6.

artículo 73, señalando cuáles serán los ingresos que se estima obtener por determinada actividad que realicen los particulares, así como los que generen ciertos entes específicos y que deberán ser los suficientes para cubrir los gastos que la Federación realice en el año correspondiente.<sup>9</sup> En este sentido, será importante explicar cuáles son los tipos de ingresos que el Estado puede obtener.

A las cantidades de dinero que perciba el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es realizar los fines constitucionales, se les llama ingresos públicos.<sup>10</sup> Dentro de nuestra legislación mexicana es en el Código Fiscal de la Federación en donde se hace referencia a las fuentes de ingreso del Estado, de la misma forma, es en este ordenamiento jurídico donde se encuentra señalada la clasificación de las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.<sup>11</sup> Asimismo, hace mención de otros tipos de ingresos que puede percibir el Estado como son los aprovechamientos y productos.<sup>12</sup>

Al respecto, Ortega Maldonado señala que implícitamente el ordenamiento antes citado hace una primera clasificación atendiendo a su regulación en ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado; y otra en atención a su carácter coactivo o no coactivo es decir en tributario o no tributario respectivamente.<sup>13</sup>

Atendiendo a las clasificaciones mencionadas por Ortega Maldonado, los ingresos señalados en el Código Fiscal de la Federación quedarían clasificados de la siguiente manera:

1. Conforme a su regulación.

- Ingresos de Derecho Público, son las contribuciones y los aprovechamientos.
- Ingresos de Derecho Privado dentro de los cuales se encuentran los productos.

---

<sup>9</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis H. y Delgadillo Lozano, Sihemi, *Principios de derecho tributario*, 6a. ed., México, Limusa, 2018, p. 32.

<sup>10</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho f...*, cit., p. 19.

<sup>11</sup> Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>12</sup> Artículo 3 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>13</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012, p.25.

2. Por su carácter coactivo (tributarios) y no coactivo (no tributarios).
  - Tributarios. Las contribuciones.
  - No tributarios. Productos y aprovechamientos.

Ahora bien, en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018 podemos encontrar otra clasificación de las fuentes de ingreso del Estado, dividida en tres principales rubros, a saber, ingresos del Gobierno Federal, ingresos de organismos y empresas e ingresos derivados de financiamientos; quedando desglosados de la siguiente manera:<sup>14</sup>

#### INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

- Impuestos
- Contribuciones de mejoras
- Derechos
- Productos
- Aprovechamientos
- Participaciones y aportaciones
- Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas

#### INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS

- Cuotas y aportaciones de seguridad social
- Ingresos por ventas de bienes y servicios

#### INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTO

- Ingresos derivados de financiamientos

---

<sup>14</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, México.

## Los impuestos

Después de haber visto algunas de las diferentes fuentes de ingresos del Estado considerados en la legislación federal mexicana, podemos destacar que los impuestos son una de las principales fuentes de obtención de los ingresos para cubrir el gasto público. La definición legislativa de impuesto la encontramos en el Código Fiscal de la Federación, como antecedente se mencionará las distintas definiciones que se han señalado en dicho ordenamiento para ver el cambio que ha tenido a través del tiempo.

En el Código Fiscal de la Federación de diciembre de 1938, en su artículo 2, expresa que:

*“El impuesto es la prestación en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todo aquél individuo cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”*<sup>15</sup>

El Código Fiscal de la Federación de 1966, que entró en vigor el 1 de abril de 1967, también en el artículo 2, establece que:

*“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.”*<sup>16</sup>

Por último encontramos la definición de impuesto en el vigente Código Fiscal de la Federación de 1981, en su artículo 2, fracción I, como a continuación se señala:

*“Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren 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*

---

<sup>15</sup> Margáin Manautou, Emilio, *La base imponible*, 1a. ed., México, Porrúa, 2009, p.45.

<sup>16</sup> Idem.

*artículo.” (Las fracciones corresponden a las definiciones de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).<sup>17</sup>*

Al respecto, las definiciones que citamos de los códigos se puede decir que esencialmente coinciden, a diferencia que en el primero el contribuyente debe colocarse en la situación que coincida con el hecho generador del crédito fiscal y el segundo que el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o de hecho previsto por la ley y señala el destino del impuesto, sin embargo uno de los cambios en la definición de 1981 y que es la vigente, Flores Zavala considera que fue un error sustituir la palabra prestación por la de contribución, ya que en su opinión, lo característico del impuesto es que es una prestación, es decir un pago sin compensación concreta.<sup>18</sup>

Varios autores coinciden en que la definición señalada en el citado ordenamiento vigente, no se trata de una definición como tal, derivado de que se obtiene por exclusión de otras contribuciones y no porque precise la naturaleza del impuesto, lo que no nos ayuda a conocer cuando estamos frente a un impuesto;<sup>19</sup> por lo cual, a continuación exponemos algunas de las definiciones dadas por la doctrina al concepto de impuesto.

Al referirse a los impuestos, Rodríguez Lobato afirma:

*“Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”<sup>20</sup>*

---

<sup>17</sup> Código Fiscal de la Federación, *Compilación universitaria dofiscal*, Thomson Reuters, 2019.

<sup>18</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas los impuestos*, 30a. ed., México, Porrúa, 1993, pp. 36, 45 y 46.

<sup>19</sup> Margáin Manautou, Emilio, op. cit., p.25.

<sup>20</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 61.

Por su parte, Ortega Maldonado afirma que:

*“Son las contribuciones requeridas a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las necesidades sociales.”<sup>21</sup>*

También, Fleiner señala que:

*“Son prestaciones que el Estado u otras corporaciones del Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas.”<sup>22</sup>*

De la Garza señala que:

*“El impuesto es una prestación en dinero o en especie de la naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”<sup>23</sup>*

Como podemos ver en las citadas definiciones aparecen ciertos elementos comunes, entre otros, que el impuesto es una prestación, lo que coincidía con las definiciones de los anteriores códigos al vigente.

## **Marco jurídico de los impuestos**

Como fue señalado anteriormente, de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación los impuestos son un tipo de contribución,<sup>24</sup> por lo tanto para efectos de iniciar con el desarrollo del marco jurídico de los impuestos

---

<sup>21</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho...*, cit., p. 39.

<sup>22</sup> Citado por Margáin Manautou, *Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 20a. ed., México, Porrúa, 2008, p. 69.

<sup>23</sup> De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 377.

<sup>24</sup> Artículo 3 del Código Fiscal de la Federación.

empezaremos con una breve explicación respecto a las contribuciones, para después llegar a los impuestos y en específico al impuesto al valor agregado, el cual es objeto del tema que nos ocupa.

En nuestra legislación lejos de definir las contribuciones en general, solo las clasifica, es decir, enuncia las diversas figuras que la integran, como ya se había mencionado en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 enumera y define cada una de las categorías tributarias en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos,<sup>25</sup> sin embargo, mencionaremos una de las definiciones de la doctrina que nos proporcionan algunos autores para tener idea del concepto de Contribución.

Narciso Sánchez señala que:

*“Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo el régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social.”*<sup>26</sup>

Por su parte, Ortega Maldonado afirma que:

*“Las contribuciones son aquellas prestaciones patrimoniales coactivas, previstas en la ley, que se entregan a un ente público, por razones de solidaridad social, cuyo objetivo principal e inmediato es realizar los fines constitucionales.”*<sup>27</sup>

En este tenor, el pago de las contribuciones tiene su principal fundamento legal en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual cabe señalar, es el principal y máximo ordenamiento del sistema tributario de México y de la cual emanan las bases para la promulgación y aplicación de las leyes y ordenamientos existentes en México.<sup>28</sup>

Abundando al respecto, el artículo en comento señala:

---

<sup>25</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho f...*, cit., p. 37.

<sup>26</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 3a. ed., México, Porrúa, 2003, p. 215.

<sup>27</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho f...*, cit., p. 35.

<sup>28</sup> Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho fiscal*, 12a. ed., México, Limusa, 2009, pp. 74, 83 y 84.

**“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:**

...

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

De la lectura a este artículo, se desprenden principios en materia tributaria que se deben atender para la creación de cualquier tipo de impuesto, entre otros, los principios de obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y legalidad al señalar explícitamente los enunciados *“son obligaciones de los mexicanos”*, *“proporcional”*, *“equitativa”* y *“que dispongan las leyes”*, respectivamente.

Asimismo, respecto al principio de obligatoriedad podemos decir, que de acuerdo a lo señalado en la propia fracción IV del citado artículo 31, el contribuir al gasto público constituye una obligación ciudadana de carácter público, refiriéndose a que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley, adquiere la obligación de cubrir el tributo correspondiente.<sup>29</sup>

En este sentido, las definiciones del concepto impuesto señaladas anteriormente apoyan el principio de obligatoriedad contenido en la Constitución, y lo podemos deducir en las siguientes palabras contenidas en sus definiciones: Rodríguez Lobado *“carácter obligatorio”*, Ortega Maldonado *“contribuciones requeridas”* y Fritz Fleiner *“exigen”*, son palabras que llevan implícito la obligatoriedad del pago del impuesto.

Ahora bien, respecto al principio de proporcionalidad y equidad, en este orden, se entiende por proporcionalidad el aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público, conforme a su capacidad contributiva,<sup>30</sup> Arrijo Vizcaíno, señala que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.<sup>31</sup> En cuanto a la equidad, este principio es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 22a. ed., México, Themis, 2014, p. 283.

<sup>30</sup> Carrasco Irriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6a. ed., México, IURE, 2013, p. 72.

<sup>31</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 289.

<sup>32</sup> Carrasco Irriarte, Hugo, op. cit., p. 73.

Por otro lado, respecto al principio de legalidad, Ernesto Flores Zavala señala que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder Legislativo.<sup>33</sup>

Continuando con el marco jurídico, podemos comentar que otro fundamento legal para el pago de contribuciones lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1, pues éste señala la obligación de las personas físicas y morales a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El marco jurídico constitucional de las contribuciones no solo se limita a lo expuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino también a lo señalado, entre otros, en el artículo 73, fracciones VII y XXIX y el 74, fracción IV de la Constitución,<sup>34</sup> en los cuales se establece lo siguiente:

**“Artículo 73.** *El Congreso tiene facultad:*

...

*VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

...

*XXIX. Para establecer contribuciones:*

- 1o. Sobre el comercio exterior;*
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*
- 5o. Especiales sobre:*
  - a) Energía eléctrica;*
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;*
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
  - d) Cerillos y fósforos;*
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y*

---

<sup>33</sup> Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 203.

<sup>34</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho f...*, cit., p. 35.

- f) *Explotación forestal.*
- g) *Producción y consumo de cerveza.”*

**“Artículo 74.** *Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

...

*IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. ...”*

Estas disposiciones señalan que el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto; sin embargo, se debe mantener un equilibrio entre los ingresos y egresos para ello los conceptos y las cantidades estimadas bajo los cuales el Estado podrá captar los recursos económicos que le permitan cubrir el gasto público, se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación.

Como se mencionó anteriormente, en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, que se expide de forma anual, el Gobierno Federal estima los ingresos que obtendrá en dicho ejercicio, clasificándolos en ingresos del Gobierno Federal, ingresos de organismos y empresas e ingresos derivados de financiamientos. Cabe señalar, que dentro de la primera categoría se encuentran los impuestos, los cuales a su vez se subdividen por cada impuesto vigente.

En este tenor, los impuestos deberían ser la principal fuente de obtención de ingresos mediante los cuales se cubre el gasto público, siendo el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado los impuestos a través de los cuales el Estado obtiene una mayor recaudación, en este orden de importancia recaudatoria.<sup>35</sup>

Ahora bien, respecto al impuesto al valor agregado, el cual es objeto del tema que nos ocupa, podemos decir que la propia ley reglamentaria del impuesto, denominada Ley del Impuesto al Valor Agregado es el primer fundamento legal de la obligación de pago de dicho impuesto y como segundo fundamento jurídico

---

<sup>35</sup> Domínguez Orozco, Jaime, *Pagos mensuales del I.V.A.*, 11a. ed., México, ISEF, 2013, pp. 26 Y 27.

tenemos la Ley de Ingresos al contemplar el monto que se pretende recaudar por la citada contribución, en congruencia con lo establecido en la Constitución, respecto al principio de legalidad de los impuestos.

### **Clasificación de los impuestos en México**

Ya vimos la clasificación de los ingresos y comentamos que los impuestos son de las principales fuentes de obtención de recursos para cubrir el gasto público, ahora mencionaremos la clasificación de los impuestos en el sistema tributario mexicano. Dentro de la doctrina y legislación fiscal se citan diversas clasificaciones sobre los impuestos; sin embargo, la siguiente clasificación es con la que están de acuerdo la mayoría de los autores que tratan el tema y también es la más utilizada en la práctica:

- Internos y externos.
- Directos e indirectos.
- Reales y personales.
- Específicos y ad valorem.
- Generales y especiales.
- Con fines fiscales y extrafiscales.

A mayor abundamiento, Carlos Alberto Ortega clasifica el sistema tributario Mexicano en dos tipos de impuestos: internos y externos, y a su vez considera que los internos se dividen en dos grupos: impuestos directos e impuestos indirectos,<sup>36</sup> adicionalmente algunas de las clasificaciones de las que mencionamos como importantes o que generalmente son más citadas o utilizadas en la práctica, él las sitúa como si fueran una subclasificación o clases de los impuestos directos e indirectos, y las señala como tipología de los impuestos.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, 1a. ed., México, Porrúa, 2012, p. 53.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 55.

Considerando la postura de Carlos Alberto Ortega, podemos decir que las definiciones de la clasificación de los impuestos son las siguientes.

- Impuestos internos y externos.

Internos. Son aquellos que se imponen dentro del ámbito territorial, es decir, dentro del territorio nacional, gravan situaciones o hechos y se encuentran establecidas o reguladas en una norma, entre otros, el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios.<sup>38</sup>

Externos. Son contribuciones que se imponen por el tráfico internacional de bienes y servicios, están orientados a gravar la importación y exportación como lo son los impuestos generales de importación y exportación, cuotas compensatorias, derechos aduaneros, entre otros.<sup>39</sup>

- Clasificación de los impuestos internos (directos e indirectos).

De la clasificación de los impuestos en externos e internos, de este último, a su vez, se clasifican en dos tipos: directos e indirectos, esta clasificación se puede decir que se diferencian en que los primeros grava directamente la obtención de renta de los contribuyentes o el patrimonio y los segundos al consumo de los contribuyentes.

Respecto a la diferencia entre los impuesto directos e indirectos, Juan Manuel Ortega precisa que los directos son aquellos que se establecen sobre manifestaciones evidentes de riqueza del contribuyente, y los indirectos gravan sobre manifestaciones presuntas de riqueza, es decir, en los directos existe una evidencia sobre los rendimientos o incremento del patrimonio y en los indirectos es presuntiva porque el consumir no necesariamente significa que se posea el dinero.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Ibidem, p. 53.

<sup>39</sup> Idem.

<sup>40</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, "Lecciones de derecho...", cit., p. 40.

Como ejemplos de impuestos directos tenemos al impuesto sobre la renta y de los indirectos al impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.

## CAPÍTULO II. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### Antecedentes

En México durante un largo periodo previo a la adopción del impuesto al valor agregado, existieron diversos impuestos indirectos que mantenían la mecánica de un impuesto a las ventas, los cuales gravaban ciertas actividades, productos y servicios.

Uno de ellos fue el impuesto federal sobre ingresos mercantiles que estuvo vigente hasta 1979, este impuesto gravaba las transacciones mercantiles que se llevaban a cabo en diferentes etapas de la producción y comercialización de bienes y servicios; el sujeto pasivo lo constituían las personas físicas y morales que obtuvieran ingresos con motivo de la enajenación de bienes, arrendamiento, prestación de servicios, entre otros; y era considerado un impuesto indirecto ya que en su mecánica estaba contemplada la traslación, es decir, a quien afectaba patrimonialmente era al consumidor final.<sup>41</sup>

La estructura de este impuesto contaba con diversas deficiencias, siendo la principal de ellas la causación en cascada, es decir, este impuesto gravaba en cada una de las etapas de la producción y comercialización de bienes y servicios, por lo cual el impuesto se trasladaba de una etapa a otra. En virtud de lo anterior, se propiciaba un pago de impuesto sobre impuesto que impactaba en mayor medida al consumidor final cada vez que se prolongaba el proceso productivo.<sup>42</sup>

Lo anterior, además de otros factores, propició que México adoptara el impuesto al valor agregado, el cual prometía subsanar las deficiencias del impuesto sobre ingresos mercantiles, avalado por la experiencia de otros países que ya habían abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similar al que tenía México, y adoptado el impuesto al valor agregado para eliminar el efecto cascada.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del impuesto al valor agregado*, 9a. ed., México, ISEF, 2014, p. 22.

<sup>42</sup> Carrasco Irriarte, Hugo, op. cit., p. 460.

<sup>43</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 22 y 23.

## **Iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Durante el mandato del Presidente José López Portillo, el Ejecutivo Federal en la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1979, que presentó al H. Congreso de la Unión ante la necesidad de actualizar y modernizar el sistema fiscal, expuso los ajustes y modificaciones que se requerían realizar a los sistemas de tributación, entre las modificaciones que se presentaron se encuentra el implementar el mecanismo del impuesto al valor agregado.<sup>44</sup>

La razón para implementar este nuevo impuesto es eliminar diversos impuestos y sobre todo el impuesto federal sobre ingresos mercantiles derivado a que este último había venido perdiendo efectividad como consecuencia de los cambios registrados en las relaciones comerciales, al ir perdiendo las ventajas iniciales, entre otras razones, por gravar el importe de cada operación de venta, sin deducir el impuesto previamente pagado, pasando a formar parte del costo repetidamente hasta llegar al consumidor final, lo que se conoce como efecto cascada.<sup>45</sup>

En la misma iniciativa se mencionaron las siguientes ventajas de realizar dicha sustitución:

- Evita la piramidación impositiva con sus efectos en cascada, evitando el aumento de los costos y precios.
- El consumidor final conocerá la incidencia real del impuesto.
- Es neutral en cuanto grava por igual a todos los productos, independientemente del número de transacciones previas a su consumo o uso final.
- Pone en pie de igualdad a la industria mediana y pequeña, ya que estas no estaban en posibilidad económica de eliminar intermediarios y recaía más veces el efecto acumulativo del impuesto.

---

<sup>44</sup> Ibidem, pp. 19 y 20.

<sup>45</sup> Domínguez Mota, Enrique, Lomelín Martínez, Arturo, *Ley comentada del impuesto al valor agregado*, 1a. ed. México, Dofiscal, 1979.

- Favorece la exportación, al desgravar de impuestos los productos que se venden al exterior.
- Equipara tratamiento fiscal a los artículos importados con los de manufactura nacional.
- Propicia una captación de recursos más racionales y eficientes en sentido regional y facilita integrar los sistemas de control de los diversos causantes.
- Será factible simplificar el régimen de impuestos especiales, al derogar a la mayoría para incorporarse a la tasa general el valor agregado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue aprobada y suscrita el 22 de diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 del mismo mes y año; sin embargo, su entrada en vigor fue el 1 de enero de 1980, otorgando a los contribuyentes un año de gracia para entender la mecánica del cálculo del nuevo impuesto.<sup>46</sup>

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Poder Ejecutivo estableció que el impuesto propuesto en la Iniciativa, se debía pagar en cada una de las etapas de la producción y comercialización de bienes y servicios; no obstante lo anterior, en este impuesto no se contemplaba un efecto cascada, debido al proceso de acreditamiento incluido en la mecánica de determinación, que consiste en restar del impuesto que se traslade en cada una de las etapas de la producción, el impuesto repercutido por sus proveedores, evitando que el impuesto influya en el costo y precio en cada una de las etapas.<sup>47</sup>

Con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no solo se sustituyó al impuesto federal sobre ingresos mercantiles sino también se derogaron 17 impuestos federales más, con lo cual fue factible simplificar el régimen de impuestos especiales, al estar la mayoría de ellos contemplados a la tasa general del impuesto al valor agregado.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., p. 25.

<sup>47</sup> Domínguez Orozco, Jaime, op. cit., p. 25.

<sup>48</sup> Carrasco Irriarte, Hugo, op. cit., p. 461.

## Ley del Impuesto al Valor Agregado

Sobre el impuesto al valor agregado Hernández Rodríguez y Galindo Cosme lo conceptualizan de la siguiente manera:

*“Es el impuesto al consumo que percute en cada etapa de la cadena económica, en el valor que se añade, hasta incidir en el consumidor”.<sup>49</sup>*

Sobre el impuesto al valor agregado De la Cueva dice:

*“Es el impuesto que grava la diferencia entre el precio de adquisición de un bien o servicio (no productos finales, en principio) y su precio de venta, diferencia que deriva del valor que se agrega al bien o servicio vendidos, contándose con la facultad de deducir el tributo cubierto en cada transacción intermedia, en forma tal que, en última instancia, el contribuyente es el último y real consumidor total”<sup>50</sup>*

En este sentido, cabe señalar que el impuesto al valor agregado es un impuesto interno ya que se recauda únicamente por actos o actividades llevadas a cabo dentro del territorio nacional,<sup>51</sup> así como indirecto por estar dirigido al consumo.<sup>52</sup> Este impuesto grava el valor que se adiciona o añade al bien o servicio en cada una de las etapas de producción y comercialización, es decir desde el productor inicial hasta el consumidor final.<sup>53</sup>

Los impuestos indirectos, como es el caso del impuesto al valor agregado, tienen como característica principal que el contribuyente del impuesto generalmente es quien menos resulta afectado económicamente, en otras palabras, el contribuyente que es el productor y comercializador únicamente se encarga de

---

<sup>49</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 2a. ed., México, ISEF, 2003, p. 43.

<sup>50</sup> De la Cueva, Arturo, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2003, p. 133.

<sup>51</sup> Ortega Carreón, Carlos Alberto, op. cit., p. 53.

<sup>52</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 26 y 27.

<sup>53</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 4a. ed., México, Themis, 2000, p. 18.

determinar la carga del gravamen, controlarlo, recaudarlo y enterarlo siendo el consumidor final quien soporta el peso de la carga fiscal.<sup>54</sup>

Asimismo, entre otras de las clasificaciones del impuesto podemos decir que el impuesto al valor agregado es instantáneo, al ser liquidado en el momento en que se realiza el acto gravado, real porque recae sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto y proporcional, porque mantiene una constante relación directa entre la base y la cuantía del impuesto.<sup>55</sup>

Para conocer sobre el impuesto al valor agregado señalaremos la estructura de su ley e identificaremos los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, base y tasa.

### **Estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

La estructura de la ley está dividida en nueve capítulos y cuarenta y tres artículos, quedando como sigue:<sup>56</sup>

<b>Capítulos</b>	<b>Artículos</b>
Capítulo I Disposiciones Generales	1 a 7
Capítulo II De la enajenación	8 a 13
Capítulo III De la prestación de servicios	14 a 18-A
Capítulo IV Del uso o goce temporal de bienes	19 a 23
Capítulo V De la importación de bienes y servicios	24 a 28-A
Capítulo VI De la exportación de bienes y servicios	29 a 31
Capítulo VII De las obligaciones de los contribuyentes	32 a 37
Capítulo VIII De las facultades de las autoridades	38 a 40
Capítulo IX De las participaciones a las entidades federativas	41 a 43

<sup>54</sup> Pérez Inda, Luis M., *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, 7a. ed., México, ISEF, 1997, p. 22.

<sup>55</sup> Carrasco Irriarte, Hugo, op. cit., p. 462.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 461.

## Elementos del impuesto

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 5 señala que las disposiciones fiscales que establezcan carga a los particulares son de aplicación estricta y considera que establecen carga a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Considerando lo anterior, procederemos a identificar en la Ley del Impuesto al Valor Agregado los elementos del impuesto, esta Ley establece en su artículo 1 lo siguiente:

*“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:*

*I.- Enajenen bienes.*

*II.- Presten servicios independientes.*

*III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*

*IV.- Importen bienes o servicios.*

*El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.*

*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.*

*El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos*

*de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.*

*El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.”*

En este artículo prácticamente se encuentran señalados los elementos esenciales del impuesto, por lo tanto, de su lectura se desprende lo siguiente.

### **Sujeto del impuesto al valor agregado**

En una relación tributaria debe de existir el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto establecido en la ley, por encontrarse en la situación jurídica o haber realizado un hecho imponible.<sup>57</sup>

En el primer párrafo del citado artículo, se especifica que los sujetos obligados al pago del impuesto son las personas físicas y morales que, en territorio nacional lleven a cabo los actos o actividades gravados por la ley, a estos se les considera los sujetos pasivos por encontrarse en la situación jurídica o de hecho prevista en la ley, por lo tanto son a quienes repercute las obligaciones y derechos en términos de dicha ley.

Considerando que tanto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado como en el Código Fiscal de la Federación no existe una definición de persona física y persona moral; y conforme a lo establecido en artículo 5 de este último ordenamiento, respecto a que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal; mencionaré la definición de estos conceptos contenidas en otras disposiciones.

Respecto a persona física, Flores García (Investigador del Instituto de Derecho Comparado de México) menciona que el Derecho mexicano reconoce que

---

<sup>57</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela, ob. cit., p. 63.

las personas son los hombres, en cuanto son sujetos de derecho, en el Código Civil Federal en su artículo 22 establece que la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte, pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el Código, este ordenamiento identifica a la persona física con el hombre.<sup>58</sup> En los términos de dicho Código las personas físicas son definidas como aquellas que tienen la capacidad legal para adquirir derechos y obligaciones.

Por otro lado, las personas morales son definidas en el artículo 25 del mismo Código Civil como la Nación, los Estados y los Municipios; las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley; Las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley y las personas morales extranjeras de naturaleza privada.<sup>59</sup>

Asimismo, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 7, menciona que se entiende como persona moral, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Por lo tanto, si una persona física o moral realiza los actos o actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado dentro del territorio nacional, ya sea nacional o extranjera, está obligado al pago del impuesto.

---

<sup>58</sup> Flores García, Fernando, "Algunas consideraciones sobre la persona jurídica", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 25 – 26, pp. 249 – 251.

<https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/25548/22947>

<sup>59</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 35 y 36.

## **Objeto del impuesto al valor agregado**

Lo que hace a una persona física o moral el sujeto del impuesto, es la realización de un hecho imponible, en la Ley se establece como hechos imponibles ciertos actos o actividades que se realicen en territorio nacional.

Como actos se conoce a la realización accidental de una operación afecta a un determinado impuesto, por ubicarse el sujeto, en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley y actividades a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales efectuadas con regularidad o constancia, con carácter de ordinarias.<sup>60</sup> Es decir actos son hechos accidentales y las actividades son hechos habituales.

El objeto del impuesto puede definirse como la hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución.<sup>61</sup> En este sentido, los actos o actividades gravados por la Ley considerados como objeto del impuesto en el citado artículo 1 son: la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes e importación de bienes o servicios.

Se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas,<sup>62</sup> dicho Código señala que se entiende por enajenación de bienes, entre otros supuestos, toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.<sup>63</sup> Cabe señalar que por ser un tema primordial para el estudio de este trabajo, más adelante en otro capítulo se desarrollará con mayor detalle en el tema de la enajenación de bienes.

En cuanto a la prestación de servicios independientes estos comprenden las 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; el transporte de personas o bienes; el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento; el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la

---

<sup>60</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela, ob. cit., pp. 63 y 64.

<sup>61</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 249.

<sup>62</sup> Artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>63</sup> Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

representación, la correeduría, la consignación y la distribución; la asistencia técnica y la transferencia de tecnología; 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 esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.<sup>64</sup>

Por otro lado, el uso o goce temporal de bienes comprende 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; Así como a la prestación del servicio de tiempo compartido.<sup>65</sup>

Y por último, la importación de bienes y servicios, es la introducción al país de bienes; la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero y el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 de la Ley, cuando se presten por no residentes en el país.<sup>66</sup> Al igual que la enajenación de bienes se estudiará en otro capítulo este concepto.

## **Base del impuesto al valor agregado**

La base del impuesto es la cantidad o importe sobre la cual deben aplicarse las tasas establecidas en la Ley para calcular el impuesto causado. Asimismo, en el artículo 1, se señala que la base será el valor determinado por cada acto o actividad mencionados anteriormente, dicho valor estará integrado por conceptos que señala la Ley de igual manera por cada acto o actividad.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> Artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>65</sup> Artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>66</sup> Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>67</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 38 y 39.

Entendiéndose por valor, el precio o la contraprestación pactada entre los contratantes de los actos o actividades.<sup>68</sup>

### **Tasa del impuesto al valor agregado**

En cuanto a tasa, es la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo y puede estar representada en forma numérica o porcentaje.<sup>69</sup> Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa está expresada en porcentaje y se aplica a la base de cada uno de los actos o actividades gravados, dando como resultado el impuesto a pagar. En la Ley se establecen dos diferentes tasas, la tasa general que es del 16% y la del 0%.

La tasa general del 16% se encuentra establecida en el artículo 1 de la Ley y se le llama general por no distinguir si se trata de un acto o actividad en específico como sí lo hace para aplicar la tasa del 0%.

De conformidad a lo señalado en el artículo 2-A de la Ley, se establece una tasa preferencial del 0% para determinados actos o actividades con el objeto de privilegiar a ciertos sectores y al consumo y producción de bienes de primera necesidad.

Adicionalmente, a través del “Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte” se otorgó un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas y morales, que realicen actos o actividades de enajenación de bienes y prestación de servicios dentro de la región fronteriza norte, que consiste en un crédito fiscal del 50% del impuesto al valor agregado, por lo tanto la tasa del 16% prevista en el artículo 1 de la Ley se reduce al 8% para los citados actos o actividades.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Idem.

<sup>69</sup> Arrija Vizcaíno, Adolfo, op. cit., p. 249.

<sup>70</sup> Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2018.

## CAPÍTULO III. DE LA ENAJENACIÓN

### Concepto de enajenación

En el capítulo anterior identificamos que de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son sujetos del impuesto las personas físicas y morales que realicen en territorio nacional, entre otros actos o actividades, la enajenación y la importación de bienes,<sup>71</sup> hechos impositivos que para efectos del tema que nos ocupa para el presente trabajo son fundamentales, por lo tanto enseguida hablaremos de la enajenación y dejando la importación de bienes objeto de un tema posterior.

Antes de remitirnos a la legislación fiscal para saber qué debemos de entender por enajenación, mencionaremos dos definiciones tomadas de un diccionario general y de otro especializado en la materia en estudio.

El Diccionario de la Real Academia Española, señala como primera acepción del término enajenar, vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos.<sup>72</sup>

Por otro lado en el Diccionario Jurídico Mexicano, señala que la enajenación consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece, a otro u otros sujetos.<sup>73</sup>

Ahora bien, de la lectura a la Ley del Impuesto al Valor Agregado se desprende que no existe una definición de enajenación, solamente se hace referencia en su artículo 8 a la definición establecida en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, el cual relaciona lo que debe entenderse por enajenación de bienes aludiendo a una serie de casos que de llevarse a cabo alguno de ellos se consideran para efectos fiscales enajenación.

En este sentido, el citado artículo 14 del Código señala que se entiende por enajenación de bienes toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado; las adjudicaciones, aun cuando se

---

<sup>71</sup> Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>72</sup> Diccionario de la Real Academia Española <http://dle.rae.es/?id=EusiHns>.

<sup>73</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, UNAM, México, Porrúa, t. III, p. 737.

realicen a favor del acreedor; la aportación a una sociedad o asociación; la que se realiza mediante el arrendamiento financiero, la que se realiza a través de fideicomiso; la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso; la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen; la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero; la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades.

Sin embargo, a pesar de que la legislación fiscal no contiene una definición de enajenación, podemos decir que los casos establecidos en las fracciones que integran el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, al que nos remite la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tienen el mismo sentido o es coincidente con las definiciones citadas de los diccionarios, al existir en todos los casos una transmisión del dominio de un bien o de algún derecho.

La enajenación se materializa a través de diferentes figuras jurídicas, por ejemplo la compraventa, las adjudicaciones, dación en pago, donación, permuta, entre otras, teniendo en común la transmisión de la propiedad; sin embargo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no precisa la forma jurídica por la cual se debe realizar la enajenación, por lo tanto, esto significa que se considera gravado el acto por el cual se transmite la propiedad sin importar la forma jurídica por la cual se efectúa.<sup>74</sup>

## **Compraventa**

Considerando que el presente trabajo está delimitado al análisis del tratamiento fiscal en materia del impuesto al valor agregado exclusivamente sobre la compraventa de bienes tangibles en la cual intervenga tanto un residente en México, como un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el

---

<sup>74</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 50 y 51.

país, se abundará solamente en la figura jurídica de compraventa por ser el contrato más frecuente de las figuras contractuales.

Existen contratos de compraventa civil y mercantil, pero considerando que las operaciones del tema que nos alude se llevan a cabo con intención de ejecución comercial, es decir, existe enajenación y adquisición de mercancías y bienes muebles con el propósito de especulación comercial o de lucro, atributos determinados para considerarse un acto mercantil conforme a lo establecido en el Código de Comercio, ordenamiento que regula las operaciones y relaciones mercantiles, haremos alusión a estos últimos.<sup>75</sup>

La compraventa mercantil está regulada en pocos preceptos del Código de Comercio pero éste al igual que con otras figuras contractuales no lo define, sin embargo se encuentra regulado ampliamente en el Código Civil Federal, por lo que nos apoyaremos en este último ordenamiento para definir la compraventa.<sup>76</sup>

Lo anterior con fundamento en lo establecido en el artículo 2 del Código de Comercio, que señala que a falta de disposiciones de este Código y las demás leyes mercantiles, serán aplicables a los actos de comercio las del derecho común contenidas en el Código Civil aplicable en materia federal.<sup>77</sup> Así como, en lo señalado en el artículo 81 que establece, que con las modificaciones y restricciones del Código de Comercio, serán aplicables a los actos mercantiles las disposiciones del derecho civil acerca de la capacidad de los contrayentes, y de las excepciones y causas que rescinden o invalidan los contratos.

Por lo antes expuesto, podemos señalar que el artículo 2248 del Código Civil Federal, menciona que habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto en dinero. Por regla general, conforme a lo establecido en el artículo 2249 del mismo ordenamiento, la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada, ni el segundo satisfecho.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> Artículo 75 del Código de Comercio.

<sup>76</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 50 y 51.

<sup>77</sup> Idem.

<sup>78</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, op. cit., p. 124.

Oscar Vásquez, define la compraventa como un contrato que permite satisfacer una importante exigencia económica, la de adquirir en propiedad un bien y la de recibir por él su valor,<sup>79</sup> como podemos observar en las definiciones, se trata de un contrato traslativo de dominio.

### **Hipótesis de la causación del impuesto al valor agregado en la enajenación de bienes tangibles**

Ya vimos que el objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es la realización de actos o actividades señalados en la misma, entre los cuales se encuentra la enajenación; sin embargo, este hecho imponible se deberá de realizar dentro de territorio nacional como lo establece su artículo 1.

En este sentido, para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 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.<sup>80</sup>

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 8 establece que para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integre el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Al respecto, la Constitución en su artículo 42 establece que el territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;<sup>81</sup>
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;

---

<sup>79</sup> Vásquez del Mercado, Oscar, *Contratos mercantiles*, 1a. ed. Porrúa, México, 1982, p 101.

<sup>80</sup> Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>81</sup> Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila de Zaragoza, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán y Zacatecas; así como la Ciudad de México. Artículo 43 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

### **Enajenación de bienes exentos**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado hace referencia al acto o actividad gravado a enajenación de bienes sin distinguir cualquier clase de bien (tangible, intangible, muebles, inmuebles, consumibles, etc.), por lo tanto, la enajenación de bienes está gravada sin importar el tipo de bien de que se trata, sin embargo la Ley contempla la figura de la exención, con el propósito específico de beneficio al consumo en general y a los consumidores de más bajos ingresos, eximiendo en términos genéricos, al consumo de bienes indispensables y los realizados por sujetos del impuesto sin propósito de lucro,<sup>82</sup> como es el caso de los siguientes bienes señalados en el artículo 9 de la Ley:

- I. El suelo.
- II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.
- III. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.
- IV. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.
- V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- VI. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza troy.

---

<sup>82</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, op. cit., p. 131.

- VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito. Así como por la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables.
- VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
- IX. La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero.

Cabe señalar que existen supuestos en la Ley del Impuesto al Valor agregado y de manera supletoria en el Código Fiscal de la Federación señalados expresamente como no enajenaciones. Sin embargo, debido a que no son sustanciales para el tema que nos competen no las nombraremos.

### **Momento de causación del impuesto al valor agregado en la enajenación de bienes tangibles**

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.<sup>83</sup> De acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el momento de causación se configura cuando se actualiza el supuesto de enajenación, la cual se considera efectuada en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.<sup>84</sup> Esto no significa, sin embargo, que la transmisión de la propiedad de la mercancía deba considerarse efectuada en el momento en que el comprador efectúa el pago. Debe entenderse solamente como referente del momento en que se actualiza la obligación de pagar el impuesto.<sup>85</sup> El momento en que debe considerarse transmitida la propiedad dependerá del acto jurídico que le dé lugar.

---

<sup>83</sup> Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>84</sup> Artículo 11, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>85</sup> Tesis VII-P-2aS-894, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, Año VI, núm. 56, marzo 2016, pp. 516 y 517.

## **Base gravable para la enajenación de bienes tangibles**

La base del impuesto es la cantidad o importe sobre la cual deben aplicarse las tasas establecidas en la Ley para calcular el impuesto causado. Asimismo, el artículo 1 señala que la base será el valor determinado por cada acto o actividad mencionados en la Ley, dentro de los cuales se encuentra la enajenación.<sup>86</sup>

Dicho valor estará integrado por conceptos que señala la Ley por cada acto o actividad. En este sentido, en el caso específico de enajenación la Ley establece en su artículo 12 que se considera como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales y moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

## **Tasa aplicable a la enajenación de bienes tangibles**

Como ya se había mencionado en el capítulo anterior, la tasa es el porcentaje establecido en la ley que se aplica a la base de cada uno de los actos o actividades gravados, dando como resultado el impuesto a pagar. En la Ley se establecen dos diferentes tasas, la tasa general que es del 16% y la del 0%.

La tasa general es 16% y se encuentra establecida en el artículo 1 de la Ley. Se le denomina general por no distinguir si se trata de un acto o actividad en específico como sí se hace para aplicar la tasa del 0%.

De conformidad a lo señalado en el artículo 2-A de la Ley, se establece una tasa preferencial del 0% para determinados actos o actividades con el objeto de privilegiar a ciertos sectores y al consumo y producción de bienes de primera necesidad, para el caso específico de enajenación esta tasa preferencial se aplica para los siguientes bienes:

---

<sup>86</sup> Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del imp...*, cit., pp. 38 y 39.

- a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
- b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:
  - 1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.
  - 2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
  - 3. Caviar, salmón ahumado y angulas.
  - 4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
  - 5. Chicles o gomas de mascar.
  - 6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
- c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.
- d) Ixtle, palma y lechuguilla.
- e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca

comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

- f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
- g) Invernaderos hiropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.
- h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
- i) Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

### **Retención del impuesto al valor agregado en enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país**

Es importante mencionar que cuando se adquieran bienes tangibles de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, tema que nos ocupa el presente trabajo, habiendo transmisión de propiedad en el país, el adquirente persona física o moral está obligado a efectuar la retención del impuesto al valor agregado trasladado por el residente en el extranjero<sup>87</sup>, en el momento en

---

<sup>87</sup> Art. 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

que pague la contraprestación, así como a enterar el impuesto a las autoridades fiscales en su carácter de retenedor. Dicho impuesto retenido se deberá enterar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención.<sup>88</sup>

Cabe señalar que el impuesto puede ser acreditado pero condicionado al cumplimiento de requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 5 de la Ley, entre otros, que el impuesto haya sido trasladado expresamente y que conste por separado en el comprobante correspondiente.

Al efecto, la Regla 2.7.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 en materia de comprobantes emitidos por residentes en el extranjero, establece, entre otros requisitos, que los comprobantes contengan el monto de los impuestos retenidos y los impuestos trasladados desglosando cada una de las tasas correspondientes o bien, se adjunte al comprobante emitido por el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el CFDI que emita el contribuyente por las retenciones de las contribuciones que efectuó a dicho residente en el extranjero.

Ahora bien, si el contribuyente no realiza la retención o la efectúa pero no la entera al Fisco Federal, podría tener implicaciones en caso de que la autoridad fiscal mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, entre otras, con independencia de ser acreedor de una multa,<sup>89</sup> es que no podría acreditar el impuesto que le trasladaron, esto es, el impuesto trasladado no sería acreditable por trasgredir uno de los requisitos del acreditamiento contenidos en el artículo 5, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que a la letra dice:<sup>90</sup>

***“Artículo 5.*** Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

...

*IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese*

---

<sup>88</sup> Art. 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>89</sup> Multa del 55 al 75% de las contribuciones retenidas y no enteradas y al considerarse agravante la omisión en el entero de contribuciones que hubiera retenido, podría aumentar la multa de 50 a 75%. Artículos 75, fracción III, 76 y 77 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

<sup>90</sup> Álvarez Villagómez, Juan, *La Ley del IVA en México*, 2a. ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017, p. 47.

*retenido conforme al artículo 1º.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma...”*

En este sentido, el impuesto al valor agregado retenido para ser considerado acreditable, entre otros requisitos, necesariamente deberá ser enterado a las autoridades fiscales federales en la fecha o dentro del plazo fijado en las disposiciones fiscales, toda vez que de no hacerlo, el impuesto no adquirirá el carácter de acreditable.<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, op. cit., p. 84.

## CAPÍTULO IV. IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES

### Importación de bienes tangibles

Como ya se había mencionado, uno de los cuatro actos gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado que nos interesa analizar es la importación de bienes y servicios y en específico, para efectos del tema que nos ocupa, el correspondiente a la importación de bienes tangibles, por lo tanto nos enfocaremos al estudio de éste último sin ahondar a los temas de importación de servicios y bienes intangibles.

Conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son sujetos del impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional, entre otros actos, importen bienes tangibles.<sup>92</sup> La propia Ley no hace distinción en nacionalidad o residencia, por lo tanto ya sea nacional o extranjero, cualquier persona física o moral que importe bienes tangibles en territorio nacional está obligado al pago del impuesto.

Al respecto, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, establece como importación la introducción a territorio nacional de mercancías y prestación de servicios, para ser destinados a consumo interno.<sup>93</sup>

En este sentido, para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera importación de bienes, entre otros supuestos, la introducción de bienes tangibles al país,<sup>94</sup> siendo objeto del impuesto cuando se realice de forma definitiva.

La Ley Aduanera señala que el régimen de importación definitiva es la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Artículo 1, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>93</sup> Citado por Plascencia Rodríguez, José Francisco, op. cit., p. 188.

<sup>94</sup> Artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>95</sup> Artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado que se cause por la importación de un bien tangible debe enterarse por quien introduzca el bien al territorio nacional, en su carácter de contribuyente directo.

Cabe señalar, que el importador de los bienes tangibles no necesariamente debe ser el propietario del bien o el comprador, de acuerdo a la Ley Aduanera el importador de las mercancías puede ser indistintamente el propietario, destinatario o poseedor de las mismas.<sup>96</sup>

Ahora bien, el contribuyente del impuesto al valor agregado por la importación de bienes tangibles será la persona que introduzca la mercancía al país e inclusive como ya se había mencionado, este puede ser el propio residente en el extranjero que está enajenando el bien tangible.

### **Contrato de compraventa internacional**

Se había comentado, que la compraventa es una de las principales figuras jurídicas en las que se materializa la enajenación, es decir, por medio de la cual se transmite el dominio de un bien o de algún derecho, ahora bien, este tipo de figura jurídica también se celebra con personas que tienen establecimientos en distintos países, lo que le otorga a la operación carácter de internacional.

En este sentido, el contrato de compraventa internacional, es el acuerdo principal en las operaciones de comercio exterior y, desde el punto de vista jurídico, se formaliza con la unión de una oferta y una aceptación.<sup>97</sup> Se considera un instrumento de cooperación entre las partes y en un método de previsión y cobertura de riesgos. Y se destaca que las cuestiones esenciales a establecer o acordar es la forma, lugar, condiciones, gastos, riesgos y documentación de la entrega de las mercancías objeto del contrato.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Artículo 35 de la Ley Aduanera.

<sup>97</sup> Cámara de Comercio Internacional, *Comercio Internacional Guía Básica. Los Contratos de Compraventa Internacional y las Condiciones Generales*, Publicación 641, Barcelona, AGPOGRAF, 2004, p. 79

<sup>98</sup> Bescos Torres, Modesto, *Contratos internacionales*, Madrid, ESIC, 1993, pp. 19 y 29

Por otra parte, en los contratos de compraventa internacional de bienes tangibles que celebran residentes en territorio nacional con residentes en el extranjero, generalmente se utilizan los Términos Internacionales de Comercio (Incoterms por sus siglas en inglés) para establecer los criterios básicos o normas de aceptación voluntaria por las partes sobre la entrega de mercancías, la transmisión de los riesgos, distribución de gastos y los trámites de documentos aduaneros, aspectos que son relevantes para determinar la aplicación de las disposiciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado.

¿Pero qué son los Incoterms? Estos son reglas de la Cámara de Comercio Internacional sobre el uso de términos comerciales nacionales e internacionales, facilitan la gestión de los negocios globales. La referencia a una regla en un contrato de compraventa define las obligaciones respectivas de las partes y reduce el riesgo de complicaciones jurídicas.<sup>99</sup> Dichas reglas explican un conjunto de términos comerciales de tres letras que reflejan usos entre empresas en los contratos de compraventa de mercancías; describen principalmente las tareas, costos y riesgos que implica la entrega de mercancías de la empresa vendedora a la compradora.<sup>100</sup>

En este sentido, con base en el Incoterm señalado en el pedimento de importación las autoridades aduaneras reconocerán a la persona a nombre de la cual el agente aduanal hace el pago del impuesto al valor agregado, es decir, quien es el sujeto pasivo o contribuyente del impuesto en casos de importación de bienes tangibles, independientemente de que el contribuyente introduzca el bien al país en carácter de propietario, poseedor o destinatario.

### **Hipótesis de la causación del impuesto al valor agregado por la importación de bienes tangibles**

Ya vimos que uno de los actos objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es la importación de bienes tangibles; y que para considerarse un hecho

---

<sup>99</sup> Cámara de Comercio Internacional, *Incoterms 2010*, Barcelona, AGPOGRAF, 2010, p. 6

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 7

imponible se deberá realizar dentro de territorio nacional como lo establece el artículo 1 de dicha Ley.

No obstante que este ordenamiento no señala expresamente cuando se considera que la importación se realizan en territorio nacional, sí señala que se efectúa la importación de bienes en el momento que el importador presenta el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.<sup>101</sup> Por lo cual, se deduce que la importación se realiza en territorio nacional en el momento en el que se introducen los bienes al país.

### **Importación de bienes tangibles exentos**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado indica las importaciones por las que no se pagará el impuesto, con respecto a la importación de bienes tangibles señala las siguientes:<sup>102</sup>

- Las que no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo, en términos de la Ley Aduanera.
- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.
- Las de bienes cuya enajenación en el país no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando se les aplique la tasa del 0%.
- Las de obras de arte que sean reconocidas por instituciones oficiales competentes, incluyendo las creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional.
- Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

---

<sup>101</sup> Artículo 26, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>102</sup> Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## **Base gravable y tasa para la importación de bienes tangibles**

El impuesto al valor agregado, para las importaciones de bienes tangibles, es calculado aplicando la tasa del 16% sobre el valor de la mercancía que se utilice para efectos del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.<sup>103</sup>

## **Forma de pago por la importación de bienes tangibles**

El pago del impuesto al valor agregado por la importación de bienes tangibles se efectúa conjuntamente con el del impuesto general de importación, mediante la forma por medio de la cual se paga este último impuesto, aun cuando no se deba pagar este último gravamen, teniendo dicho pago el carácter de provisional.<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> Art. 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>104</sup> Arts. 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## **CAPÍTULO V. ESCENARIOS ESPECÍFICOS DE DOS SUPUESTOS DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UN MISMO ACTO JURÍDICO**

### **Interacción en impuesto al valor agregado por enajenación e importación de bienes tangibles**

En operaciones de comercio exterior entre un residente en México y un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, de acuerdo a la legislación actual, se pueden actualizar dos hipótesis de causación del impuesto al valor agregado diferentes al mismo tiempo: la importación de bienes tangibles de manera definitiva al país y la enajenación del mismo bien en territorio nacional. Por consiguiente, en caso de actualizarse la hipótesis normativa, estaríamos frente a una doble causación de impuesto, pues un mismo acto jurídico estaría gravado simultáneamente por dos hipótesis normativas.

En este sentido, para efectos de poder determinar en qué momento el contribuyente actualiza las hipótesis de causación del impuesto por cada una de las actividades es importante identificar el lugar en el que se realiza la transmisión de la propiedad del bien, pues de esta forma se podrá determinar el carácter con el que cuenta el comprador (propietario, poseedor, destinatario) al momento que se efectúa la importación de los bienes al país, así como identificar quién es el importador.

### **Importancia del lugar de la transmisión de la propiedad del bien**

En una operación de compraventa internacional, tener identificado el lugar de la transmisión de propiedad del bien nos ayuda a determinar en qué momento se lleva a cabo la enajenación de bienes en territorio nacional por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, toda vez que, como fue

comentado en el capítulo “De la Enajenación”, el hecho imponible se debe realizar en territorio nacional, entendiéndose como tal, si el bien se encuentra en México al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.<sup>105</sup>

Es importante recordar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas,<sup>106</sup> situación que solo debe entenderse como referente del momento en que se actualiza la obligación del pago del impuesto y no del momento de la transmisión de la propiedad de la mercancía. Es decir, si el valor del bien es pagado cuando se encuentra en territorio nacional, no necesariamente se cae en la hipótesis de causación del impuesto, para ello se tendría que observar en donde (territorio nacional o en el extranjero) se llevó a cabo la transmisión de la propiedad para determinar el momento en que los bienes deben considerarse propiedad del comprador.

Lo anterior ha sido confirmado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa al resolver que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece un hecho imponible para el pago del impuesto, mientras que el Código Civil Federal determina el momento en que los bienes deben considerarse propiedad de un comprador.

**“VII-P-2As-894**

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY RESPECTIVA, ESTABLECE UN HECHO IMPONIBLE PARA EFECTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO, POR LO QUE, TRATÁNDOSE DE LA IMPORTACIÓN, A EFECTO DE DETERMINAR EL MOMENTO EN QUE LOS BIENES SE CONSIDERAN PROPIEDAD DEL IMPORTADOR, DEBE ATENDERSE LO DISPUESTO EN EL CÓDIGO CIVIL FEDERAL, RESPECTO DEL CONTRATO DE COMPRA-VENTA.- De conformidad con el párrafo primero, del artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para efectos**

---

<sup>105</sup> Artículo 1 y 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>106</sup> Artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

*del pago de dicho impuesto con motivo de la enajenación de bienes, se considera que esta (sic) se efectúa en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Es decir, que la obligación de pagar el impuesto al valor agregado por enajenación de bienes, se actualiza cuando el enajenante recibe la contraprestación correspondiente por los mismos. Por su parte, los artículos 2248 y 2249 del Código Civil Federal establecen, por un lado, que habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero y por otro, que la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho. De manera que el artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece un hecho imponible para el pago del impuesto referido, mientras los artículos 2248 y 2249 del Código Civil Federal determinan el momento en que los bienes se consideran propiedad del comprador. En tal virtud, en una importación, la fecha de pago de la contraprestación relativa a las mercancías, carece de importancia para determinar si el importador al momento de la operación referida, tenía la propiedad de las mismas, pues de conformidad con los artículos 2248 y 2249 del Código Civil Federal, para ello basta con que uno de los contratantes se obligue a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obligue a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.*

*Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3290/14-11-03-6/AC1/628/15-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de agosto de 2015, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretaria: Lic. Alín Paulina Gutiérrez Verdeja.*

*(Tesis aprobada en sesión de 8 de septiembre de 2015)<sup>107</sup>*

En efecto, en casos de compraventa, el Código Civil Federal establece que la transmisión de propiedad se perfecciona al momento en que las partes hayan

---

<sup>107</sup> Tesis VII-P-2aS-894, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, Año VI, núm. 56, marzo 2016, pp. 516 y 517.

convenido sobre una cosa y un precio (aunque la primera no haya sido entregada y el segundo satisfecho), pudiendo admitir pacto en contrario.<sup>108</sup> Es decir, los contratantes en lugar de aplicar lo dispuesto en el citado Código, pueden estipular expresamente en el contrato celebrado el momento en que deba considerarse transmitida la propiedad. Si el contrato carece de dicha disposición, será la legislación del país elegida como aplicable en el contrato la que disponga dicho momento.

Al respecto, el Código Civil Federal establece que la legislación que deberá regir los efectos jurídicos de los contratos será aquella del lugar donde deban ejecutarse, salvo que las partes hayan designado la aplicabilidad de otro derecho.<sup>109</sup> Por tanto, si el contrato de compraventa prevé como aplicable algún derecho extranjero, se deberá acudir a las leyes del país que corresponda para determinar cuándo debe considerarse efectuada la transmisión de la propiedad. En cambio, si no se designó a un derecho extranjero como regulador de las disposiciones del contrato, la compraventa se perfeccionará de acuerdo a lo dispuesto por la legislación mexicana, siendo México el lugar de ejecución del objeto del mismo.

La transferencia del título de propiedad de las mercancías se estipula particularmente en cada contrato y si no es el caso, se determina por la legislación aplicable a cada situación.

Derivado de lo anterior, si del contrato respectivo o ley aplicable se desprende que la transmisión de propiedad se realiza cuando el bien tangible se encuentra en el extranjero, el envío será de mercancía ya adquirida, por lo que no habría enajenación una vez que el bien esté en México. Lo anterior, independientemente de que la entrega haya sido efectuada en territorio nacional ya que, sólo cuando no hay envío, el lugar de la entrega material del bien se vuelve relevante.

En contraste, cuando la transmisión de propiedad se realice cuando el bien tangible se encuentre en México, el envío o la entrega material de los mismos necesariamente se efectuarán dentro del territorio nacional; por lo tanto, en este

---

<sup>108</sup> Artículo 2249 de Código Civil Federal.

<sup>109</sup> Artículo 13, fracción V del Código Civil Federal.

supuesto sí existirá enajenación en México para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo antes expuesto, se torna relevante establecer y dejar claro en el contrato de compraventa internacional el momento en que será transmitida la propiedad del bien al adquirente o comprador, para que no haya cabida a la duda de tal situación y se preste a una interpretación de encontrarse en una situación de enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país y con ello caer en la hipótesis de causación del impuesto al valor agregado.

### **Importancia de identificar al importador**

En la importación de bienes tangibles, se vuelve fundamental conocer quién es el importador del bien, ya que éste, como se había mencionado en el Capítulo anterior, no necesariamente debe ser el propietario del bien o el comprador, de acuerdo a la Ley Aduanera el importador de las mercancías puede ser indistintamente el propietario, destinatario o poseedor de las mismas,<sup>110</sup> y será él quien deba enterar el impuesto en carácter de contribuyente directo e incluso pudiendo ser el propio residente en el extranjero que está enajenando el bien tangible.

A diferencia de la enajenación de bienes en territorio nacional por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, en la que se torna relevante la trasmisión de propiedad para determinar si se está o no en el supuesto de causación del impuesto y el sujeto pasivo o contribuyente siempre será el adquirente del bien, en la importación siempre se causará el impuesto por la introducción de bienes tangibles al país, a menos que sean bienes exentos conforme a lo señalado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y el sujeto pasivo o contribuyente será dependiendo quien de las partes del contrato de compraventa internacional sea el importador.

---

<sup>110</sup> Artículo 35 de la Ley Aduanera.

Ahora bien, el importador siempre podrá ser reconocido por las autoridades aduaneras a través del Incoterm señalado en el pedimento de importación, el cual fue acordado y estipulado en el contrato de compraventa internacional, pero no es el único dato importante o relevante que podemos obtener de los Incoterms para determinar la aplicación de las disposiciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado, en ellos podemos identificar la entrega de mercancía, distribución de gastos, trámites aduaneros, entre otras cosas.

Los trámites aduaneros y las bases de la entrega física de las mercancías en acuerdos celebrados con proveedores en el extranjero, generalmente dependerá de los términos específicos del Incoterm adoptado en cada contrato. No obstante, que la transmisión de la propiedad no es regulada por los Incoterms, como sí la entrega de la mercancía, también son importantes para el tema de la enajenación de bienes tangibles en territorio nacional por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, ya que como se comentó anteriormente, el lugar de entrega del bien es relevante para identificar si se está en la hipótesis de causación del impuesto.

La selección del Incoterm influirá, entre otras cosas, en la forma de entrega y quien asume los gastos, impuestos y derechos, a continuación describiremos algunas reglas que consideramos son los más frecuentes y que por el lugar de la entrega de los bienes y el reparto de costos, pudieran ser información clave para la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el tema que nos compete.

En términos del Incoterm DAT “Entregada en Terminal”, el vendedor tiene la responsabilidad de realizar la entrega de las mercancías en la terminal de carga elegida por el comprador en el lugar de destino (almacén, estación de contenedores, o terminal de carretera, ferroviaria o aérea), así como la de contratar el transporte necesario para llevar los bienes hasta el punto convenido. El vendedor asume los riesgos sobre las mercancías hasta su entrega. El comprador realiza el despacho aduanero de importación y lleva las mercancías de la terminal elegida hasta el destino final.<sup>111</sup>

---

<sup>111</sup> Cámara de Comercio Internacional, op. cit., p. 61

Por su parte, conforme al Incoterm DAP “Entrega en Lugar”, el vendedor realiza la entrega de los bienes en el lugar convenido preparándolas para su descarga, pero sin que descargue la mercancía del medio de transporte contratado por él. El vendedor asume el riesgo sobre los bienes hasta su llegada al punto de destino y el comprador es el encargado de realizar el despacho aduanero para su importación.<sup>112</sup>

Bajo el Incoterm DDP “Entrega Derechos Pagados”, el vendedor cumple con su obligación cuando pone la mercancía a disposición del comprador en el lugar convenido en el país de importación. El vendedor asume todos los gastos y riesgos relacionados con la entrega de la mercadería hasta ese sitio, y tiene la obligación de despacharla tanto en la exportación como en la importación y de pagar cualquier derecho de exportación e importación y de llevar a cabo todos los trámites aduaneros.<sup>113</sup>

### **Escenarios específicos y su análisis**

1. En caso que se estipule en el contrato de compraventa internacional un Incoterm DAT o DAP donde el vendedor tiene la responsabilidad de realizar la entrega de las mercancías en la terminal de carga elegida por el comprador en el lugar de destino (estación de contenedores, o terminal de carretera, ferroviaria o aérea en México) y la transmisión del riesgo y de la propiedad se lleve a cabo cuando el bien se encuentre en territorio nacional, siendo el comprador quien introduzca el bien tangible al país.

El impuesto al valor agregado se causaría al actualizarse los dos actos gravados: (i) por la importación definitiva de bienes tangibles al país y (ii) por la enajenación de los bienes tangibles realizada en territorio nacional por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

---

<sup>112</sup> Ibidem, p. 69

<sup>113</sup> Ibidem, p. 77

i) Importación de bienes

Por la importación se causaría el impuesto a cargo del comprador y el pago se efectuaría conjuntamente con el del impuesto general de importación, utilizando la forma por medio la cual se paga este último impuesto, con la opción de efectuar el acreditamiento del impuesto al valor agregado en la declaración del pago mensual al que corresponda la importación de bienes.<sup>114</sup>

ii) Enajenación de bienes en territorio nacional

Al realizarse la transmisión de la propiedad cuando el bien se encuentra en territorio nacional, se entiende que el envío o la entrega del bien se da en México, lo que actualizaría el supuesto de enajenación de bienes en territorio nacional, al encontrarse en la hipótesis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues, esta última señala que la enajenación se efectúa en el territorio nacional, si el bien se encuentra en México al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.<sup>115</sup>

De lo anterior se desprende que el impuesto al valor agregado se causaría al actualizarse la enajenación de bienes en territorio nacional, generándose un impuesto a cargo del proveedor residente en el extranjero sin establecimiento en el país, que debe ser retenido por el adquirente en México.<sup>116</sup>

Ahora bien, dicha retención del impuesto, por tratarse de una enajenación en territorio nacional llevada a cabo por un residente en el extranjero, se podrá acreditar por el adquirente en México, atendiendo las siguientes consideraciones:

De acuerdo con lo dispuesto por la Ley, el impuesto que haya sido trasladado al contribuyente se entenderá como impuesto acreditable.<sup>117</sup> Y el acreditamiento del

---

<sup>114</sup> Artículos 26, fracción I y 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 55 del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>115</sup> Artículo 1 y 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>116</sup> Artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>117</sup> Art. 4, LIVA.

impuesto trasladado podrá hacerse efectivo en la declaración de pago mensual siguiente a aquella en la que se haya efectuado el pago de la retención.<sup>118</sup>

Sin embargo, dicho acreditamiento está condicionado al cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros, se encuentra el hecho de que el impuesto haya sido trasladado expresamente y conste por separado en el comprobante correspondiente y que la citada retención haya sido enterada en los términos y plazos establecidos en la Ley.

Al efecto, la Regla 2.7.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 en materia de comprobantes emitidos por residentes en el extranjero, establece, entre otros requisitos, que los comprobantes contengan el monto de los impuestos retenidos y los impuestos trasladados desglosando cada una de las tasas correspondientes o bien, y que se adjunte al comprobante emitido por el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México el CFDI que emita el contribuyente por las retenciones de las contribuciones que efectuó a dicho residente en el extranjero.

Por tanto, en este escenario, el comprador o adquiriente deberá contar con un comprobante emitido por el proveedor extranjero que contenga el monto del impuesto al valor agregado retenido y trasladado desglosado a una tasa del 16% y demás datos requeridos en dicha regla, así como cumplir con el resto de los requisitos de acreditamiento establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a fin de poder efectuar el acreditamiento del impuesto retenido.

2. Si el comprador es el encargado de la introducción de los bienes al país y la transmisión de propiedad opera en el extranjero (es decir, el comprador realiza la introducción del bien tangible al país en carácter de propietario).

El impuesto al valor agregado se causaría únicamente por la importación definitiva de bienes tangibles al país, ya que la enajenación de los bienes tangibles no estaría realizada en territorio nacional.

---

<sup>118</sup> Art. 5, fracción IV, LIVA.

Por lo tanto, el comprador estará obligado a pagar el impuesto por la importación y el pago se efectuaría conjuntamente con el del impuesto general de importación, utilizando la forma por medio de la cual se paga este último impuesto, con la opción de efectuar el acreditamiento del impuesto al valor agregado en la declaración del pago mensual al que corresponda la importación de bienes.<sup>119</sup>

Cabe señalar que respecto a la enajenación de bienes, el residente en el extranjero no efectuará la enajenación en México, por lo que no habrá impuesto por enajenación de bienes. Lo anterior, ya que la enajenación se consideraría efectuada fuera del territorio nacional pues no se dio el envío o entrega del bien dentro del país y el comprador realizaría la introducción del bien tangible al país en carácter de propietario.

Independientemente del Incoterm que se utilice, lo anterior aplicaría únicamente en el caso que se haya estipulado en el contrato de compraventa internacional específicamente que la transmisión de la propiedad se daría en el extranjero, o si no fue estipulado, se aplique la legislación mexicana, atendiendo lo dispuesto en el Código Civil Federal, que señala que la legislación que deberá regir los efectos jurídicos de los contratos será aquella del lugar donde deban ejecutarse, salvo que las partes hayan designado la aplicabilidad de otro derecho<sup>120</sup> y que la transmisión de propiedad se perfecciona al momento en que las partes hayan convenido sobre una cosa y un precio (aunque la primera no haya sido entregada y el segundo satisfecho).<sup>121</sup>

3. Por último, si el proveedor extranjero es el responsable de introducir los bienes al país y el comprador adquiere la propiedad del bien en el extranjero.

En este escenario, se podría decir que en el contrato de compraventa internacional se está eligiendo un incoterm DDP, donde el proveedor se

---

<sup>119</sup> Artículos 26, fracción I y 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 55 del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>120</sup> Art. 13, fracción V, Código Civil Federal.

<sup>121</sup> Art. 2249, CCF.

compromete a entregar el bien en el lugar establecido dentro del territorio nacional, así como a realizar todos los trámites y absorber los costos necesarios para trasladar a territorio nacional los bienes desde el extranjero, incluyendo el pago de los impuestos correspondientes a la importación.

Por lo cual, el comprador en México no estará obligado a enterar el impuesto al valor agregado por la importación ni el impuesto por enajenación de bienes. Pues, quien efectúa la importación y quien quedaría obligado a pagar el impuesto al valor agregado por importación es el proveedor extranjero, en virtud de que la enajenación se consideraría efectuada fuera del territorio nacional por no haber envío o entrega dentro del país, bajos los mismos fundamentos del escenario 2, ya que el bien aunque no sea introducido por el comprador al país, éste ya es propietario del bien.

## **CAPÍTULO VI. CRITERIO DE LA AUTORIDAD FISCAL**

### **Actuar de la autoridad fiscal**

En los últimos años las autoridades fiscales han estado interesadas en fiscalizar las operaciones de compraventa que tienen los contribuyentes con residentes en el extranjero, entre otras, las de enajenación de bienes en territorio nacional por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Enfocándose al cumplimiento señalado en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde se establecen ciertos supuestos en los que existe la obligación de efectuar la retención del impuesto que se cause, según el caso particular del que se trate.

En la citada disposición, se establece en su fracción III, que están obligados a efectuar la retención de impuesto al valor agregado los contribuyentes que 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.

Atendiendo lo antes expuesto, la autoridad fiscal ha emitido resoluciones que establecen disposiciones de carácter general aplicables a los impuestos, con el propósito de permitir a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada. Asimismo, ha dado a conocer criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, situaciones que vuelven necesario prever cada caso aplicable a la operación a fin de evitar contingencias por omisión de contribuciones, mismas que son objeto de revisión en facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.

## **Antecedente de la fracción III del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

En la exposición de motivos de la iniciativa del Decreto que modifica Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales, que presentó el Ejecutivo Federal en 1998 al H. Congreso de la Unión, señala que como resultado de un análisis al sistema fiscal mexicano, concluyeron que a pesar de las reformas fiscales realizadas hasta antes de 1998 que permitieron consolidarlo como eficiente, moderno y competitivo, no se logró los niveles recaudatorios requeridos en México, por lo tanto, como medida para mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal y particularmente, en el fortalecimiento de la recaudación, propusieron realizar reformas a diversas leyes.<sup>122</sup>

Las propuestas que contiene la citada iniciativa son las siguientes medidas:<sup>123</sup>

- I. Medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario.
  - Fortalecimiento de los impuestos especiales.
  - Combate a la evasión y elusión fiscal.
- II. Medidas para promover la inversión.
- III. Medidas para mejorar la equidad.
- IV. Medidas para fortalecer el federalismo fiscal.
- V. Adecuaciones complementarias.

Dentro de la medida para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario, se encuentra el combate a la evasión y elusión fiscal, proponiendo en tema de impuesto al valor agregado ampliar los supuestos en los cuales quienes adquieran bienes o servicios deben efectuar la retención y el entero del impuesto en determinados actos o actividades, ya que en su momento solo estaba para las instituciones de crédito, las cuales efectuaban la retención por las enajenaciones de

---

<sup>122</sup> Sistema de Consulta de Ordenamientos, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Exposición de motivos, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=7i5IK9rRYqoysrw79EZfjZEyPjPvnRwkndQH4r6o1a0eaPAFX/va/8Uxj2ihfc/RT2ZW5/LHTUEEMhOQec4dTg==de> Art. 2249, CCF.

<sup>123</sup> Idem.

bienes que mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria les efectuaban sus deudores.<sup>124</sup>

Derivado de lo anterior, con el objetivo de reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización, se aprueba ampliar el esquema de retención del impuesto al valor agregado para determinados casos, dando a conocer la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, en la que hace referencia a la adición a un artículo 1-A donde se encuentra normado los supuesto en los que el contribuyente está obligado a efectuar la retención del impuesto que se les traslade.<sup>125</sup>

Entre los supuestos señalados en el artículo 1-A, en la fracción III se encuentra para las personas morales que adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente, de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, supuesto en el que claramente es un sector que difícilmente si se le paga el impuesto al extranjero, éste lo entere a las autoridades fiscales, adicionalmente, con el propósito de otorgar seguridad jurídica al contribuyente al que se le retuvo el impuesto al valor agregado, se estableció que el retenedor es el obligado al pago y entero del impuesto.

Cabe señalar, que en dicha disposición se estableció una exención para no efectuar la retención del impuesto, para los contribuyentes personas físicas y morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

### **Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales**

La autoridad fiscal considerando, a su juicio, que algunos contribuyentes han omitido la obligación de retener el impuesto al valor agregado a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país por la enajenación de bienes tangibles, ya sea por desconocimiento o por tomar una postura de inaplicabilidad de

---

<sup>124</sup> Idem.

<sup>125</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela, op. cit., p. 83.

dicha disposición, ha dado a conocer su opinión ante una revisión en facultades de comprobación; a través de un criterio no vinculativo incluido en la modificación al Anexo 3 de la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2013, que contiene los criterios no vinculativos que el Servicio de Administración Tributaria da a conocer de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación,<sup>126</sup> publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2013, el cual a la letra dice:

*“6/IVA/NV Retención a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.*

*El artículo 1-A, fracción III de la Ley del IVA establece que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, las 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.*

*Por otra parte, el artículo 3, último párrafo de la Ley del IVA establece que se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el CFF, las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.*

*No obstante lo anterior, para determinar si la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles es realizada por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, es necesario atender al concepto de establecimiento permanente previsto en la Ley del ISR y, en su caso, a los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.*

*Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:*

*I. Las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin*

---

<sup>126</sup> Artículo 33, fracción I, inciso h del Código Fiscal de la Federación.

*establecimiento permanente en el país y no les efectúen la retención a que se refiere el artículo 1-A, fracción III de la Ley del IVA, por considerar, entre otros, que el residente en el extranjero de que se trate es residente en territorio nacional conforme al artículo 3, último párrafo de dicha Ley.*

*II. Quienes asesoren, aconsejen, presten servicios o participen en la realización o la implementación de la práctica anterior.”<sup>127</sup>*

De la lectura de este criterio no vinculativo se desprende que la autoridad considera que realizan una práctica fiscal indebida las personas físicas y 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 y no les efectúen la retención a que se refiere el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cabe señalar que en dicho criterio la autoridad hace referencia a una justificación que han dado los contribuyentes para efectos de no realizar la retención, relativa a la consideración de que el residente en el extranjero de que se trate es residente en territorio nacional conforme al artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin atender al concepto de establecimiento permanente previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en su caso, a los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.

Sin embargo, se considera una práctica indebida la no retención del impuesto independientemente de la justificación que den los contribuyentes.

## **Resoluciones emitidas por la autoridad fiscal**

Recordemos que el impuesto causado por la enajenación de bienes tangibles en territorio nacional por un residente en el extranjero sin establecimiento

---

<sup>127</sup> Cabe señalar que el criterio no vinculativo fue ratificado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la Modificación al Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de noviembre de 2018.

permanente en el país y retenido por el adquirente del bien en territorio nacional, da lugar al acreditamiento del impuesto siempre y cuando se cumpla con los requisitos que establece La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 5.

Al ser posible el acreditamiento del impuesto al valor agregado que fue efectivamente pagado, en principio el contribuyente no tendría una carga fiscal; sin embargo, el hecho de no cumplir con alguno de los requisitos de acreditamiento podría tener repercusiones. Destacándose el requisito relativo al momento en el que es procedente el acreditamiento de retenciones, el cual, según lo establecido en la Ley, se da una vez que se pagan las retenciones efectivamente al fisco, en los términos y plazos establecidos en la Ley, tal y como se señala en su artículo 5:

*“Artículo 5.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

*(...)*

*IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y...”*

De la lectura a la norma antes señalada, podemos entender que los contribuyentes al cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 5 solamente tendrían un costo económico o financiero, es decir, se verían en la necesidad de realizar un desembolso de efectivo por el monto correspondiente a la retención del impuesto, con la opción de recuperación vía acreditamiento, pero hasta el mes siguiente al que se haya realizado el pago.

Ahora bien, en el caso de que los contribuyentes decidan omitir el cumplimiento de alguno de los requisitos señalados en la ley, como es el caso de la retención del impuesto al valor agregado, y por ende el entero en los plazos establecidos en la Ley; estos podrían incurrir en un costo fiscal, pues en caso de

que se vean en la necesidad de regularizar su situación fiscal, ya sea por iniciativa propia o a petición de las autoridades fiscales en el ejercicio de facultades de comprobación, el impuesto no será acreditable por tratarse de pagos por corrección, ya que no cumplen con el requisito de enterar el impuesto retenido en el plazo señalado por la Ley.

No obstante lo anterior, la autoridad emitió una facilidad para que el contribuyente que regularice su situación fiscal pueda acreditarse el impuesto que no retuvo en su momento, para efectos de que no se pierda la acreditación del impuesto y de esta forma minimizar el costo fiscal del contribuyente.

Dicha facilidad fue dada a conocer por las autoridades fiscales<sup>128</sup> en la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 21 de septiembre del mismo año, ratificándola en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, la cual a la letra dice:

*“Acreditamiento de IVA no retenido*

*4.1.11. Para los efectos del artículo 5, fracción IV de la Ley del IVA, los contribuyentes que no hubieren retenido el IVA en términos del artículo 1-A, fracción III de la misma Ley hasta antes del 21 de septiembre de 2017, podrán corregir su situación fiscal, siempre y cuando realicen el entero de una cantidad equivalente al impuesto que debieron haber retenido, conjuntamente con la actualización, los recargos y, en su caso, las multas que procedan.*

*En caso de que el contribuyente tenga un saldo a favor, podrá compensar dicho saldo a favor contra una cantidad equivalente al impuesto que debió haber retenido actualizado, en términos del artículo 23 del CFF, siempre que entere los recargos y, en su caso, las multas que procedan.*

*Cuando los contribuyentes enteren o compensen el impuesto en los términos de esta regla, podrán considerar que el IVA les fue trasladado y, por lo tanto, acreditarlo.*

---

<sup>128</sup> Artículo 33, fracción I, inciso g del Código Fiscal de la Federación.

*Para acogerse al beneficio establecido en la presente regla, se deberá estar a lo dispuesto en la ficha de trámite 10/IVA “Solicitud de acreditamiento de IVA no retenido”, contenida en el Anexo 1-A.”*

Cabe resaltar, que dicha facilidad solo es aplicable para aquellos contribuyentes que hasta antes del 21 de septiembre de 2017 no hubieran retenido el impuesto, fecha en que fue dada a conocer en el Diario Oficial de la Federación, por lo tanto, en caso de que la autoridad fiscal determine en el ejercicio de sus facultades de comprobación, que no se retuvo el impuesto al valor agregado después de la citada fecha, el contribuyente no podrá acreditar el impuesto por no cumplir con uno de los requisitos establecidos en la Ley.

## **CAPÍTULO VII. LEGALIDAD DE GRAVAR DOS ACTOS O ACTIVIDADES POR UN MISMO ACTO JURÍDICO**

### **La causación del impuesto al valor agregado de dos hechos gravables por un mismo acto jurídico**

Recapitulando todo lo antes señalado, mencionamos aquellos actos o actividades que en operaciones de comercio exterior entre un residente en México y un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, pueden actualizar la hipótesis de causación del impuesto al valor agregado de dos actos o actividades de forma simultánea. A saber, la importación de bienes tangibles de forma definitiva al país y la enajenación del mismo bien en territorio nacional.

Asimismo, de cada una de las actividades antes señaladas, analizamos y expusimos la hipótesis de causación del impuesto, puntualizando la información que es importante identificar para determinar cuando realmente se actualiza la hipótesis de causación. De lo cual se destaca que el impuesto por la introducción de bienes tangibles al país siempre se va a pagar por el importador, excepto cuando se trata de importaciones exentas o gravadas a tasa del 0%; pudiendo ser éste último el comprador o el enajenador de los bienes indistintamente, según los términos del Incoterm elegido para la operación.

Por otro lado, respecto a la enajenación de bienes se puntualizó la importancia de identificar el momento de la transmisión de la propiedad para determinar si efectivamente se trata de una enajenación de bienes tangibles en territorio nacional, ya que siendo el caso, estaríamos frente a un acto o actividad gravada y se tendría la obligación de realizar la retención del impuesto, como lo marca el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, es necesario atender e identificar lo antes señalado y prever cada caso aplicable a cada operación a fin de evitar contingencias por omisión de contribuciones, mismas que son objeto de revisión en el cumplimiento de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Ahora bien, una vez que ya se

determinó que una operación cae en la hipótesis de causación del impuesto, vale la pena analizar si es procedente gravar dos actos o actividades por un mismo acto jurídico, lo cual nos lleva al análisis de las disposiciones fiscales referentes a la obligación del pago y retención del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.

### **Análisis de la doble causación del impuesto al valor agregado**

Independientemente de que una operación de comercio exterior, por su propia naturaleza puede encuadrarse en dos supuestos distintos de causación del impuesto al valor agregado, por la enajenación de bienes tangibles y a su vez por la importación de los mismos; de un análisis a los artículos 1 y 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que no fue la intención del legislador el pago del impuesto en dos ocasiones por un mismo acto jurídico, ya que esto sería contrario a la mecánica del impuesto al valor agregado.

Lo anterior, también encuentra su justificación en una de las principales razones por las que se decidió implementar el mecanismo del impuesto al valor agregado, a saber, la eliminación del efecto cascada, lo cual se logra al contemplar el acreditamiento del impuesto pagado, lo que evita que el impuesto influya en el costo y precio en cada una de las etapas de la producción y comercialización de bienes y servicios.

Ahora bien, para confirmar el criterio del legislador respecto a evitar el pago del impuesto al valor agregado en dos ocasiones por un mismo acto jurídico, se puede comentar que este último dejó dos precedentes de situaciones de exención del impuesto sobre bienes tangibles, aplicado en determinados hechos en los que si no se exentaba el impuesto se configuraría una doble causación del impuesto por un mismo acto jurídico, dichas exenciones se encuentran en las siguientes afirmaciones: i) “no efectuarán la retención del impuesto al valor agregado a que se refiere el artículo 1-A, quienes estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente

por la importación de bienes” y ii) “no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles, otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto por la importación.”<sup>129</sup>

- i) No efectuar la retención del impuesto al valor agregado a que se refiere el artículo 1-A, quienes estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Como ya se comentó en otro capítulo, a través del “Decreto por el que se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, se adicionó el artículo 1-A en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de establecer los supuestos de retención del impuesto, dentro del cual se encuentra la obligación de las 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 territorio nacional.

Asimismo, en el mismo ordenamiento en el segundo párrafo del artículo en comento se señaló lo siguiente:

*“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.”*

Cabe señalar que, esta exención solo es para los contribuyentes que estén obligados al pago el impuesto exclusivamente por la importación de bienes, por lo que si un contribuyente es sujeto del impuesto por otros actos o actividades distintos de la importación de bienes, no le aplicaría dicha exención. No obstante lo anterior, considero que esta situación deja como precedente que el legislador no quería que se pagara el impuesto por dos hechos gravables en virtud de un mismo acto jurídico.

---

<sup>129</sup> Tesis VI-TASR-IX-17, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, Año II, núm. 20, agosto 2009, pp. 289 y 290.

Ahora bien, en la exposición de motivos del Ejecutivo Federal que sustenta la iniciativa del Decreto antes mencionada, no precisa quienes son esos contribuyentes que exclusivamente están obligados al pago del impuesto por la importación, y por lo que a mí respecta, desconozco si exista un contribuyente que se encuentre en tal situación. Por otro lado, Palencia Rodríguez opina al respecto que se trata de una excepción lógica, toda vez que de no encontrarse dicha consideración en forma expresa en la Ley, podría dar pie a interpretaciones en el sentido que el contribuyente que realiza actos o actividades de importación de bienes podría retenerle el gravamen a las autoridades aduaneras,<sup>130</sup> comentario que tampoco deja claro a qué tipo de contribuyentes se refiere.

- ii) No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles, otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto por la importación.

Respecto al segundo precedente, a través de una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991, el legislador con el objeto de evitar que el impuesto fuera causado dos veces por un mismo acto jurídico, modificó la fracción IV del artículo 20 para establecer en su momento lo siguiente:

*“Artículo 20. No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes.*

*...*

*IV. Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.”*

---

<sup>130</sup> Plascencia Rodríguez, José Francisco, op. cit., p. 32.

De la lectura a la disposición anterior se infiere que la intención del legislador fue que solamente se causará una vez el impuesto cuando se actualizara la hipótesis normativa en dos hechos gravados por un mismo acto jurídico, al señalar que no se pagará el tributo en cuestión por el uso o goce temporal de bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, por los que se hubiera pagado el impuesto al valor agregado por la introducción del bien a territorio nacional, es decir por la importación de bienes tangibles.

Cabe señalar, que en la exposición de motivos de la iniciativa de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>131</sup> no se hace referencia a la reforma de la fracción IV del artículo 20; sin embargo, es clara la intención del legislador en lo que respecta al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, situación que no está contemplado para el caso de enajenación de bienes tangibles.

Ahora bien, aunado a la exención establecida en el artículo 20, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, las Reglas Generales de Comercio Exterior, vigentes hasta el 28 de abril de 2017 señalaban en la regla 5.2.3 lo siguiente:

*“Retención del IVA en arrendamiento a extranjeros*

*5.2.3. Para efectos del supuesto previsto en el artículo 24, fracción IV de la Ley del IVA, se entenderá que el mismo es aplicable exclusivamente para los casos de importaciones temporales contempladas en el artículo 25, fracción I de dicha Ley.*

*Los contribuyentes que importen temporalmente bienes tangibles, cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, para su uso o goce temporal en*

---

<sup>131</sup> Sistema de Consulta de Ordenamientos, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Exposición de motivos, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=7i5IK9rRYqoysrw79EZfjZEyPjPvnRwkndQH4r6o1a0BSwIILH9QyKHwqJLB2GyfyUTn8r3HngqQXlfdKBQKjw==>.

*territorio nacional, están obligados a realizar la retención del IVA que se les traslade, en términos de lo previsto en el artículo 1-A, fracción III de dicha Ley.*

*No obstante, si efectúan la importación definitiva de dichos bienes, el IVA que pagarán será el que corresponda por su introducción al país, de conformidad con el artículo 24, fracción I de la citada Ley.”*

De lo anterior, podemos deducir que si el bien tangible que se usa o goza en territorio nacional pagó en su momento el impuesto al valor agregado por la importación definitiva, se exenta del pago del impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles en territorio nacional, otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; no obstante, si el impuesto por la importación no se causó, entre otros motivos, por tratarse de una importación temporal, que es exenta por la propia ley, se obliga al que paga la contraprestación por el uso o goce del bien tangible a que retenga el impuesto en términos de la fracción III del artículo 1-A de la Ley del impuesto al Valor Agregado.

Con independencia a lo establecido en el artículo 20, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la regla 5.2.3. de las Reglas Generales de Comercio Exterior, en los que se exenta del pago del impuesto al valor agregado por el uso o goce temporal de bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, o a lo señalado en la misma regla de gravar dicha actividad por los bienes que fueron entregados en el extranjero; el contribuyente podría considerar como un acto no sujeto al impuesto y por lo tanto no estar obligado a la retención señalada en la fracción III del artículo 1-A, ya que el Capítulo IV Del Uso o Goce Temporal de Bienes de dicha ley, en su artículo 21 establece como supuesto de generación del tributo, que la entrega del bien se realice en territorio nacional, situación que no se cumple al ser entregado el bien en el extranjero, ya que si se causara, esto no sería legal, porque trasgrede el citado artículo 21.<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> Álvarez Villagómez, Juan, op. cit., p. 46.

## **Derogación de la fracción IV del artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la regla 5.3.2 de las Reglas Generales del Comercio Exterior.**

Las disposiciones antes señaladas como precedentes de situaciones de exención del impuesto sobre bienes tangibles, aplicado en determinados hechos en los que si no se exentaba se daría el caso de la doble causación del impuesto por un mismo acto jurídico, fueron derogadas. Sin embargo, considero que el precedente de la intención del legislador de no gravar el impuesto dos veces por un mismo acto jurídico sigue siendo válido, por lo tanto enseguida daremos una reseña y comentarios sobre dichas modificaciones fiscales.

Respecto a la fracción IV del artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ésta fue derogada a través del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016, que entró en vigor el 1 de enero de 2017. Adicionalmente, dentro de esta reforma se modificó la fracción IV del artículo 24 de la Ley, con la intención de regular lo establecido en la fracción IV del artículo 20 que derogaban.

Ahora bien, dentro de la exposición de motivos de la Iniciativa del citado Decreto que presentó el Ejecutivo Federal al H. Congreso de la Unión,<sup>133</sup> en relación con la importación por el uso o goce de bienes tangibles cuya entrega material se efectúa en el extranjero, se comentó la razón por la cual era necesario reformar la fracción IV del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señalando a la letra lo siguiente:

*“Reformar el texto de la fracción IV del artículo 24, a fin de precisar que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes*

---

<sup>133</sup> Sistema de Consulta de Ordenamientos, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Exposición de motivos, <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=7i5IK9rRYqoysrw79EZfjZeyPJpvnRwkndQH4r6o1a2Y9XF+DPq37zPveKQyaFtajAxPOI3VumjAV1vHWHmZDA==>.

*entregados en el extranjero por no residentes en el país, cuando por dichos bienes se haya pagado efectivamente el IVA por la introducción al país.”*

Redacción que coincide con lo que establecía la fracción IV del artículo 20 de la misma ley, antes de que fuera derogada a través del mismo Decreto. Y que no cambia la esencia de exentar el impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, entregados en el extranjero e importados a territorio nacional, por los que se pague el impuesto correspondiente.

Ahora bien, en la referida exposición de motivos se muestra una redacción diferente a la que quedó expuesta en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, quedando como sigue:

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

*...*

*IV El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando se trate de bienes por los que se haya pagado efectivamente el impuesto al valor agregado por su introducción al país. No se entiende efectivamente pagado el impuesto cuando éste se realice mediante la aplicación de un crédito fiscal.”*

La modificación anterior, no expresa lo que se señaló en la exposición de motivos, bajo mi interpretación esta fracción señala que no se considerará importación cuando el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, cuando se haya pagado efectivamente el impuesto al valor agregado por su introducción al país.

Esto último causa confusión, pues se entiende como si no se considerase importación cuando ya se pagó el impuesto por su introducción al país, ¿No ya se

pagó el impuesto por la introducción del bien al país? y ¿En este momento ya se consideró una importación?

Considero que la intención de no pagar el impuesto por el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes entregados en el extranjero por no residentes en el país, cuando por dichos bienes se haya pagado efectivamente el impuesto al valor agregado por la introducción al país, se perdió en la redacción que quedó en la fracción IV del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor agregado vigente.

Sin embargo, aun cuando la redacción hubiera quedado clara, todavía persistiría que en territorio nacional se actualice la hipótesis de causación del impuesto establecido en el Capítulo IV Del Uso o Goce Temporal de Bienes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como lo mencionamos anteriormente, pues para que se actualice la hipótesis, el bien que se otorga para su uso o goce deberá ser entregado en territorio nacional, situación que no se contempla en los supuestos que nos ocupa. Esto se puede confirmar con lo que se señaló en la exposición de motivos del Decreto en comento, el cual a la letra señala lo siguiente:

*“Derogar la fracción IV del artículo 20, a efecto de evitar interpretaciones incorrectas, ya que para que se cause el impuesto en términos del Capítulo IV de la Ley, se debe tratar del uso o goce temporal de bienes tangibles que se hayan entregado en el país para dicho uso o goce, situación que no acontece cuando se paga el IVA por la introducción del bien arrendado en el extranjero.”*

Cabe señalar que la regla 5.2.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, pretendía gravar el uso o goce temporal de bienes que fueron entregados en el extranjero y señalaba la obligación de retener el impuesto conforme a lo establecido en el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue derogada a través de la Primera Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2017, publicada en el Diario Oficial de la federación el 28 de abril de 2017.

Todo lo anterior, aun cuando el tema del presente trabajo es la causación del impuesto por la enajenación de bienes tangibles y por la importación del mismo

bien, el visualizar los precedentes que existen de no gravar el impuesto en dos ocasiones por un mismo acto jurídico tratándose de uso o goce temporal de bienes, nos sirve para ratificar que está en contra de la naturaleza del impuesto al valor agregado el gravar el impuesto en la enajenación de bienes en territorio nacional cuando se haya pagado el impuesto por la introducción del mismo bien a territorio nacional.

Por lo tanto, considero que el legislador debería analizar tal situación y contemplar una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que en su artículo 9 en donde se señala de los bienes por los que no se pagará el impuesto por su enajenación, se establezca una exención similar a la que se establecía hasta el 31 de diciembre de 2016 en la fracción IV del artículo 20 de la Ley, aplicable para el uso o goce temporal de bienes otorgados por residentes en el extranjero.

En este sentido, la redacción podría quedar de la siguiente manera:

*“Artículo 9. No se pagará el impuesto por en la enajenación de los siguientes bienes.*

*...*

*... Bienes tangibles enajenados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.”*

Asimismo, la Ley debería de considerar una aclaración a la exención prevista en el segundo párrafo del artículo 1-A de la Ley, donde exime de la obligación de retener a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes, para efectos de que los contribuyentes tengan seguridad jurídica y certeza al aplicar esta norma.

## **Tesis en Materia Fiscal**

Ya mencionamos los motivos y causas por las que podríamos considerar que no es procedente que se cause el impuesto al valor agregado por hechos gravados

independientes, por un mismo acto jurídico, es decir, si se adquiere un bien tangible de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y efectúa la importación del mismo bien. Únicamente se debería enterar el impuesto al valor agregado por la introducción del bien tangible a territorio nacional, de conformidad con el artículo 1, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin que se encuentre obligado a causar el impuesto por la enajenación en territorio nacional y por lo tanto, tampoco obligado a retener el impuesto en términos del artículo 1-A, fracción III del mencionado ordenamiento.

Ahora bien, a continuación expondremos en qué sentido se han pronunciado las autoridades competentes en un juicio contencioso administrativo sobre la causación del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional y la obligación de retener el impuesto, de conformidad con el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando se haya pagado el impuesto por la introducción del mismo bien enajenado al país.

**“VII-P-2aS-895**

**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.-**

*El artículo 1º, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que están obligadas al pago de dicho impuesto, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, importen bienes o servicios. Por su parte, el artículo 1-A, fracción III, del referido ordenamiento jurídico, dispone que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que 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. De manera que, si un particular adquiere bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional y efectúa la importación de los mismos, deberá enterar el impuesto al valor agregado por dicha*

*operación, de conformidad con el artículo 1º, fracción IV de la ley, sin que se encuentre obligado a retenerlo en términos del artículo 1-A, fracción III del mencionado ordenamiento, pues un mismo acto jurídico constituiría dos hechos gravables para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que es contrario a la mecánica del impuesto referido. Lo anterior, porque la finalidad del impuesto al valor agregado, es eliminar 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.*

*Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3290/14-11-03-6/ AC1/628/15-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de agosto de 2015, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretaria: Lic. Alín Paulina Gutiérrez Verdeja. (Tesis aprobada en sesión de 8 de septiembre de 2015)”<sup>134</sup>*

En esta Tesis la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pronunció en el sentido de que si un particular adquiere bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional y efectúa la importación de los mismos, deberá enterar el impuesto al valor agregado por dicha operación, de conformidad con el artículo 1º, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin que se encuentre obligado a retenerlo en términos del artículo 1-A, fracción III del mencionado ordenamiento, pues un mismo acto jurídico constituiría dos hechos gravables para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que es contrario a la mecánica del impuesto referido.

En otra resolución, en ese mismo sentido se pronunció la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,

---

<sup>134</sup> Tesis VII-P-2aS-895, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, Año VI, núm. 56, marzo 2016, pp. 517 - 519.

señalando que resulta ilegal en una operación internacional de importación, que el importador retenga el impuesto al valor agregado por la enajenación de la mercancía que se importa, como se muestra en lo siguiente:

**“VI-TASR-IX-17**

**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 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 adquirente, (actora en el juicio), por lo que únicamente debe pagarse el impuesto al valor agregado por la importación de la mercancía.”*

*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.”<sup>135</sup>*

Ahora bien, esta última Sala en otro juicio se pronunció con el mismo criterio de no causar el impuesto en dos ocasiones por un mismo acto jurídico, señalando que a su juicio resulta contrario a la mecánica del impuesto al valor agregado, consistente en gravar en una sola ocasión un acto jurídico, pero adicionando algo interesante, hace referencia al quinto párrafo del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2004 (ahora segundo párrafo del mismo artículo), en el que dice que no afectarán la retención a que se refiere dicho artículo las personas físicas o morales que están obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes. Dándole la interpretación a dicho párrafo en el mismo sentido a lo señalado en el artículo 20, fracción IV de dicha ley, al de no pagar el impuesto al valor agregado por uso o goce temporal de bienes tangibles, cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por el que se hubiese pagado el impuesto al valor agregado por la importación, entendiéndose con esto, que si el impuesto es pagado por la importación no se causará y retendrá por la enajenación de bienes tangibles en territorio nacional.

---

<sup>135</sup> Tesis VI-TASR-IX-17, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, Año II, núm. 20, agosto 2009, pp. 291 y 292.

**“VI-TASR-IX-15**

**EXCEPCIÓN EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1-A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE EN 2003 Y**

**2004.-** *La autoridad hacendaria pretende que un mismo acto jurídico constituya dos hechos gravables para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la entrega de mercancías que se encuentren en el régimen del depósito fiscal, actualizándose, por un lado la importación definitiva de la mercancía y, por otro lado, la entrega en territorio nacional de un bien, existiendo la obligación de enterar el impuesto al valor agregado por importación así como la retención y entero del impuesto al valor agregado por la enajenación del proveedor extranjero, lo cual a juicio de esta sala resulta contrario a la mecánica del impuesto en cuestión, pues en los términos del quinto párrafo del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no efectuarán la retención a que se refiere dicho artículo las personas físicas o morales que están obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes. Así mismo es de resaltarse que en ese mismo sentido el legislador previó que no debe pagarse el impuesto al valor agregado por uso o goce temporal de bienes tangibles, cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por el que se hubiese pagado el impuesto al valor agregado por importación, según se previene en el artículo 20, fracción IV de dicha ley. En otras palabras, se encuentra el mismo propósito o directriz de la mecánica general del impuesto al valor agregado, consistente en gravar en una sola ocasión un acto jurídico.*

*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.”<sup>136</sup>*

Con estos pronunciamientos de la Primera Sala Regional del Noreste y de la Segunda Sección de la Sala Superior, del ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal

---

<sup>136</sup> Tesis VI-TASR-IX-17, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, Año II, núm. 20, agosto 2009, pp. 289 y 290.

y Administrativa y de los argumentos que se comentaron anteriormente, se puede considerar que no es exigible o procedente la obligación de retener el impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 1-A, fracción III de la Ley relativa, en aquellos casos en que los bienes tangibles adquiridos de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y que se haya pagado el impuesto por la importación de los mismos.

### **Afectación al costo y precio del bien tangible**

Anteriormente comentamos que en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado se percibe que no fue la intención del legislador que el impuesto se pagara en dos ocasiones por un mismo acto jurídico, sino en una sola ocasión; pues de lo contrario, se iría en contra de la mecánica del impuesto al valor agregado.

Lo anterior encuentra su razón en una de sus principales finalidades por las que se decidió implementar el mecanismo del impuesto al valor agregado, que es suprimir el efecto cascada, lo cual se logra al considerar en la Ley el acreditamiento del impuesto pagado, lo que evita que el impuesto influya en el costo y precio en cada una de las etapas de la producción y comercialización de bienes y servicios.

Si bien el impuesto causado por la enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, así como por la introducción del mismo bien a territorio nacional, en principio no tendría una repercusión en el costo y precio de los bienes adquiridos, pues existe la posibilidad del acreditamiento del impuesto efectivamente pagado, hay situaciones en las que sí repercutiría, como es en los casos donde además de no poder aplicar el acreditamiento por no cumplir alguno de los requisitos de acreditamiento señalados en la ley, existen contribuyentes que tienen actos o actividades gravadas y exentas por lo cual no pueden acreditar el impuesto al cien por ciento, sino en la proporción de los ingresos atribuibles a los actos gravados.

Un ejemplo en donde repercutiría el impuesto en el costo y precio del bien enajenado es en la adquisición de un material que sea ocupado para construir

oficinas y casas habitación, donde el impuesto es acreditable en proporción a los ingresos atribuibles a la construcción de oficinas ya que el impuesto causado por los bienes utilizados para la construcción de casa habitación no es acreditable por tratarse de un bien exento para la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para aclarar el ejemplo mencionado en el párrafo anterior, a continuación se muestra como repercutiría el impuesto al valor agregado en el costo del inmueble.

Ejemplo:

- Se adquiere material para construcción de inmuebles y en el contrato de compraventa internacional se estipula un Incoterm DAT o DAP donde el vendedor tiene la responsabilidad de realizar la entrega de las mercancías en la terminal de carga elegida por el comprador en el lugar de destino y la transmisión del riesgo y de la propiedad se lleva a cabo cuando el bien se encuentra en territorio nacional, siendo el comprador quien introduce el bien tangible al país.
- Valor de la contraprestación de la adquisición de los materiales es de \$100,000.00
- El material se ocupa en un 50% para la construcción de oficinas y el otro 50% para casa habitación.

El impuesto al valor agregado se causaría al actualizarse los dos actos gravados: (i) por la importación definitiva de bienes tangibles al país y (ii) por la enajenación de los bienes tangibles realizada en territorio nacional por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

<b>Datos</b>	<b>Importación</b>	<b>Enajenación en territorio nacional</b>
Valor de la contraprestación	\$100,000.00	\$100,000.00
Impuesto al valor agregado	\$16,000.00	\$16,000.00
Impuesto acreditable	\$8,000.00	\$8,000.00
Impuesto no acreditable	\$8,000.00	\$8,000.00

Al causarse el impuesto por los dos actos gravados y considerando que la proporción del impuesto acreditable es del 50% por así corresponder a sus actos gravados, el impacto al costo y precio de los inmuebles sería de \$16,000.00 al sumar los dos impuestos no acreditables; sin embargo, si solo se causara en una sola ocasión al momento de realizar la importación de los bienes, el impacto solo sería de \$8,000.00.

Como podemos ver en el ejemplo, aunque existe el derecho del acreditamiento, no siempre es posible ejercer ese derecho al cien por ciento, por lo tanto al tener que pagar dos veces el impuesto sobre un mismo consumo, se genera una injustificada afectación al costo y precio del bien al tener que incorporar al costo el impuesto no acreditable.

## CONCLUSIONES

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente permite que un mismo acto jurídico constituya dos hechos gravables: por un lado la enajenación de bienes tangibles por un residente en el extranjero, cuando el bien es entregado en territorio nacional, generando además la obligación de enterar el impuesto causado por la enajenación, a través de la mecánica de retención señalada en la fracción III, del artículo 1-A de la citada Ley; y por otro lado, el pago del impuesto por la introducción del mismo bien tangible al país.

Así, después de haber realizado un estudio del régimen fiscal, en materia de impuesto al valor agregado, aplicable a la enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, así como el correspondiente a la introducción del mismo bien a territorio nacional, es pertinente hacer los siguientes comentarios finales sobre el tema.

**Primero.** En una operación de comercio exterior por su propia naturaleza puede encuadrarse en dos supuestos distintos de causación del impuesto al valor agregado.

- i. La enajenación de bienes tangibles por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando la enajenación se realice dentro de territorio nacional y,
- ii. Por la importación de bienes.

**Segundo.** Para identificar si se actualiza la hipótesis de causación del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes tangibles por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, considerando que para los efectos de la Ley se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros, cuando en él se realice la entrega material del bien por el enajenante. Se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- i) La Ley señala que se considera efectuada la enajenación de los bienes en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, situación que solo debe entenderse como referente del momento en que se actualiza la obligación del pago del impuesto y no del momento de la transmisión de la propiedad de la mercancía,
- ii) El lugar de la transmisión de la propiedad sí es relevante para determinar cuando realmente se da la enajenación de bienes en territorio nacional y,
- iii) El momento en que se realiza la transferencia del título de propiedad de los bienes generalmente se estipula en los contratos correspondientes y si no es el caso, se determina por la legislación aplicable para cada operación.

En virtud de lo anterior, se puede decir que si de la lectura del contrato respectivo o de la ley aplicable se desprende que la transmisión de propiedad se realiza cuando el bien tangible se encuentra en el extranjero, se constituirá un envío de mercancía previamente adquirida, por lo que no habría enajenación una vez que el bien esté en México. Lo anterior, independientemente de que la entrega haya sido efectuada en territorio nacional.

En este sentido, se torna relevante establecer y dejar claro en el contrato de compraventa internacional el momento en que será transmitida la propiedad del bien al adquirente o comprador, para que no exista duda respecto a tal situación, y así evitar la posible interpretación de que la enajenación de bienes tangibles por residentes en el extranjero sin establecimiento se configura en el país; y por lo tanto evitar que se actualice la hipótesis de causación del impuesto al valor agregado por enajenación de bienes.

**Tercero.** Para las operaciones de comercio exterior que nos ocupa en este trabajo, por la introducción del bien tangible al país siempre se causará el impuesto al valor agregado a menos que sean bienes exentos conforme a lo establecido en la Ley, y el sujeto pasivo o contribuyente del impuesto será el importador pudiendo ser el comprador o enajenador de los bienes indistintamente. El sujeto podrá ser

siempre reconocido por las autoridades aduaneras a través del Incoterm señalado en el pedimento de importación, mismo que es acordado y estipulado en el contrato de compraventa internacional.

Asimismo, generalmente dependerá de los términos específicos del Incoterm adoptado en cada contrato, la forma y lugar de entrega física del bien tangible y quien asume los gastos, impuestos y derechos. Con ello es de recordar la importancia de señalar en los contratos el lugar de la transmisión de la propiedad, ya que los Incoterms no lo regulan, y en caso de elegir uno en el cual el proveedor extranjero realice la entrega del bien en territorio nacional se podría actualizar la hipótesis de causación del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes.

**Cuarto.** Existe una implicación monetaria cuando en operaciones de comercio exterior, se actualicen dos supuestos de causación del impuesto; no obstante, que en la generalidad no se generaría una repercusión en el costo y precio de los actos o actividades del contribuyente, pues existe la posibilidad del acreditamiento del impuesto efectivamente pagado, hay situaciones en las que el costo de los bienes sí se ve afectado, siendo incrementado por el doble del monto del impuesto correspondiente, como es el caso de bienes adquiridos por contribuyentes que no cumplan con alguno de los requisitos de acreditamiento señalados en la Ley, así como los que llevan a cabo actos o actividades gravadas y exentas, que solo pueden acreditar un porcentaje del impuesto pagado en la proporción de los ingresos atribuibles a los actos gravados realizados en el mes.

**Quinto.** Para evitar dicha repercusión se puede optar por no causar el impuesto por la enajenación, y por consiguiente no realizar la retención a que se refiere la fracción III del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior, con base en los motivos expuestos en el Capítulo VII, entre ellos, la intención del legislador de no pagar el impuesto en dos ocasiones por un mismo acto jurídico, ya que sería contrario a la mecánica del impuesto al valor agregado, la cual es eliminar el efecto cascada que incrementa el costo y precio de los bienes, que se logra al contemplar en la mecánica el acreditamiento del impuesto pagado.

Asimismo, se podría justificar con los precedentes que el legislador dejó de situaciones de exención del impuesto sobre bienes tangibles, aplicado en determinados hechos en los que si no se exentaba el impuesto se configuraría una doble causación del impuesto por un mismo acto jurídico.

**Quinto.** Por último, si bien la autoridad fiscal tiene los elementos para que en sus facultades determine un crédito fiscal por no haber retenido el impuesto de acuerdo a sus criterios; por lo antes expuesto y aunado a los precedentes de juicios donde la autoridad ya se ha pronunciado favorablemente para el contribuyente en el tema que nos ocupa, considero que es factible la posibilidad de que el contribuyente que se ve afectado pueda obtener una resolución favorable en un procedimiento contencioso administrativo y así evitar el pago doble del impuesto.

Sin embargo, para efectos de dar una mayor seguridad jurídica al contribuyente, sería deseable que el Poder Ejecutivo Federal analizara tal situación y contemplara una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que en su artículo 9, en el cual se señalan los bienes por los que no se pagará el impuesto por su enajenación, incluya la exención a bienes tangibles enajenados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto por su importación.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME GODDARD, Jorge, El contrato de compraventa internacional, 1a. ed., México, McGraw-Hill, 1994.
- ADAME GODDARD, Jorge, Estudios sobre la compraventa internacional de mercaderías, 1a. ed., México, UNAM, 1991.
- ÁLVAREZ VILLAGÓMEZ, Juan, La Ley del IVA en México, 2a. ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho fiscal, 22a. ed., México, Themis, 2014.
- ATHIÉ GUTIÉRREZ, AMADO, Derecho mercantil, 1a. ed., México, McGraw-Hill, 1997.
- BESCOS TORRES, Modesto, Contratos internacionales, Madrid, ESIC, 1993.
- BOGGIANO, Antonio, Contratos internacionales, Argentina, Depalma, 1990.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho fiscal constitucional, 4a. ed., México, Oxford, 2004.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho fiscal I, 6a. ed., México, IURE, 2013.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, 28a. ed., México, Porrúa, 2008.
- DE LA PEZA MUÑOZ CANO, José Luis, De las obligaciones, 1a. ed., México, McGraw-Hill, 1997.
- DE LA VEGA ULIBARRI, Ángel y FLORES CASTRO ALTAMIRANO, Manuel, Manual del IVA tematizado, 1a. ed., México, Deyca, 1980.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis H. y DELGADILLO LOZANO, Sihemi, Principios de derecho tributario, 6a. ed., México, Limusa, 2018.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas los impuestos, 30a. ed., México, Porrúa, 1993.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, Derecho civil contratos, 3a. ed., México, Porrúa, 2007.
- DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique, DOMÍNGUEZ MOTA, Luis, LOMELÍN MARTÍNEZ, Arturo, Ley y reglamento comentado del impuesto al valor agregado, 2a. ed., México, Dofiscal, 1980.

DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y LOMELÍN MARTÍNEZ, Arturo, Ley comentada del impuesto al valor agregado, 1a. ed., México, Dofiscal, 1980.

GOMEZ COTERO, José de Jesús, Efectos fiscales de los contratos, 8a. ed., México, Dofiscal, 2012.

GÓMEZ HARO, Enrique y OCAMPO MEDINA, Carlos, Estudio práctico del impuesto al valor agregado, 1a. ed., México, Dofiscal, 2010.

HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. y GALINDO COSME, Mónica Isela, Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2a. ed., México, ISEF, 2003. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Enciclopedia Jurídica Mexicana, UNAM, Porrúa, t. III.

LEÓN TOVAR, Soyla H. y GONZÁLEZ GARCÍA, Hugo, Derecho mercantil, México, Oxford, 2007.

NATERA HIDALGO, Rafael D., Fiscalidad de los contratos civiles y mercantiles, 3a. ed., CISS, España, 2007.

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho fiscal aplicado estudio específico de los impuestos, 1a. ed., México, McGraw-Hill, 2008.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, La base imponible, 1a. ed., México, Porrúa, 2009.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 20a. ed., México, Porrúa, 2008.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Derecho fiscal, 1a. ed., México, Porrúa, 2012.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Derecho fiscal, 2a. ed., México, Porrúa, 2018.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Lecciones de derecho fiscal, 2a. ed., México, Porrúa, 2012.

PÉREZ INDA, Luis M., Aplicación práctica de la Ley del IVA, 7a. ed., México, ISEF, 1997.

PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, Análisis y comentarios a la ley del impuesto al valor agregado, 4a. ed., México, Themis, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho fiscal, 2da. ed., México, Harla, 1986.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho fiscal mexicano, 3a. ed., México, Porrúa, 2003.

SÁNCHEZ MEDEL, Ramón, De los contratos civiles, 19a. ed., México, Porrúa, 2004.  
SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del Código Fiscal derecho fiscal I, 8a. ed., México, ISEF, 2012.  
SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación práctica del impuesto al valor agregado, 9a. ed., México, ISEF, 2014.  
VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de derecho tributario, 3a. ed., Colombia, Themis, 2001.  
VÁSQUEZ DEL MERCADO, Oscar, Contratos Mercantiles, 1a. ed., México, Porrúa, 1982.  
VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho fiscal, 2a. ed., México, Oxford, 2011.

### **LEGISLACIÓN FISCAL \***

Código Civil Federal.  
Código de Comercio  
Código Fiscal de la Federación.  
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.  
Ley Aduanera  
Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria  
Ley del Impuesto sobre la Renta.  
Ley del Impuesto al Valor Agregado.  
Ley del Impuesto al Valor Agregado.  
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 2018  
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio de 2019  
Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2018  
Reglas Generales de Comercio Exterior para 2017  
Resolución Miscelánea Fiscal para 2013  
Resolución Miscelánea Fiscal para 2017  
Resolución Miscelánea Fiscal para 2018

\* La legislación fiscal consultada es vigente a menos que se señale lo contrario.

## FUENTES DE CONSULTA EN INTERNET

Diccionario de la Real Academia Española <http://dle.rae.es/?id=EusiHns>.

Diccionario de términos parlamentarios, Sistema de información parlamentaria,  
Presupuesto de egresos de la Federación.

<http://sil.gobernacion.gob.mx/portal/Diccionario/verDiccionario>.

Flores García, Fernando, "Algunas consideraciones sobre la persona jurídica",  
Revista de la Facultad de Derecho de México, México, núm. 25 – 26, pp. 249 –  
251. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/25548/22947>

Sistema de Consulta de Ordenamientos, Suprema Corte de Justicia de la Nación,  
Exposición de motivos.

<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=7i5IK9rRYqoysrw79EZFjZEyPJpvnRwkndQH4r6o1a2Y9XF+DPq37zPv eKQyaFtajAxPOI3VumjAV1vHWHmZDA==>

[www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx)

[www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx)

[www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

[www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)