

IVA en la venta de mercancías amparadas con pedimentos V5. Efecto de los cambios al texto de la regla 7.3.3., fracción XIII, de las RGCE

108

Mucho se ha discutido sobre la doble causación del IVA en operaciones que involucran el pago del impuesto por una enajenación y por una importación. A finales de 2023, resolviendo una contradicción de criterios jurisdiccionales, un Pleno Regional emitió una jurisprudencia en el sentido de que no debe causarse el IVA por la enajenación cuando las mercancías se transfieren mediante pedimentos aduaneros con clave V5, pero ante los recientes cambios regulatorios, habrá que analizar si a los contribuyentes les conviene aplicar el criterio sostenido en la jurisprudencia

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



INTRODUCCIÓN

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) lleva el Registro de Empresas Certificadas, previsto en el artículo 100-A de la Ley Aduanera. Las empresas inscritas en dicho registro podrán gozar de beneficios y facilidades.

En las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) que el SAT emite anualmente, se incluye un título relativo al “Esquema integral de certificación”. En las reglas emitidas para los años 2023 y 2024, el “Esquema integral de certificación” ha quedado regulado en el Título 7. En el Capítulo 7.3 se establecen los “Beneficios del registro en el esquema de certificación de empresas”, los cuales dependerán del tipo de certificación que obtengan las empresas, siendo los mayores los que se otorgan a las empresas que obtengan el registro en la modalidad de “Operador Económico Autorizado”, que se encuentran previstos en la regla 7.3.3. de las RGCE.

La fracción XIII de la regla 7.3.3. otorga a las empresas certificadas en la modalidad de Operador Económico Autorizado la facilidad consistente en transferir, a otras empresas residentes en territorio nacional, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la ley o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación para su importación definitiva por parte de la empresa que las reciba. Para gozar de esta facilidad, la fracción XIII de la regla 7.3.3. de las RGCE establece los supuestos, condiciones y requisitos que deberán cumplirse.

A continuación, abordaremos dichos supuestos, requisitos y condiciones con el propósito de comentar los cambios relativos a los efectos que en materia del impuesto al valor agregado (IVA) pueden derivarse de la enajenación de las mercancías transferidas. Para efectos didácticos, en este artículo agrupamos los supuestos, requisitos y condiciones en dos categorías: una documental o formal a la que hemos titulado “Presentación de pedimentos aduaneros virtuales” y otra llamada “Lo novedoso respecto del IVA”, en la que abordaremos los cambios que sufrió el texto de la fracción XIII de la regla 7.3.3. a partir de la emisión de cierto criterio jurisprudencial.

PRESENTACIÓN DE PEDIMENTOS ADUANEROS VIRTUALES

Para gozar del beneficio, la regla exige la presentación de dos pedimentos ante el mecanismo de selección automatizado sin que sea necesaria la presentación física de las mercancías, de allí que a estos pedimentos se les conozca como “pedimentos virtuales”.

La persona que recibe las mercancías debe presentar un pedimento de importación definitiva, mientras que la empresa que las transfiere debe presentar un pedimento de retorno o exportación, documento con el que amparará el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera. En estos pedimentos, se utilizará la clave “V5”, de conformidad con lo dispuesto en el apéndice 2 del anexo 22 de las RGCE para 2024. Ambos pedimentos podrán ser presentados en aduanas distintas.

Para efectos de la **importación definitiva virtual**, se deberá cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias que apliquen al régimen de importación definitiva. Asimismo, en el pedimento de importación definitiva se deberá efectuar la determinación y pago de las contribuciones y aprovechamientos que correspondan, considerando como base gravable el valor de transacción en territorio nacional de las mercancías, aplicando la tasa y tipo de cambio vigentes en la fecha en que se tramite el pedimento de importación definitiva. Se podrá aplicar alguna tasa arancelaria preferencial en los términos que establezcan los acuerdos comerciales o tratados de libre comercio vigentes de los que el Estado mexicano sea parte, siempre que las mercancías califiquen como originarias y se cuente con el certificado o prueba de origen respectivo. El pedimento de importación definitiva deberá presentarse ante el mecanismo de selección automatizado el día en que se efectúe la transferencia de las mercancías.

El pedimento (de retorno o exportación) que ampare el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera, podrá ser presentado ante el mecanismo de selección automatizado al día siguiente a aquel al que se haya presentado ante dicho mecanismo el pedimento de importación definitiva. De no presentarse en el plazo señalado, dicho pedimento podrá ser

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

presentado ante la aduana correspondiente dentro del mes siguiente a aquel en que se hubiera tramitado el pedimento de importación definitiva, siempre que se efectúe el pago de la multa por presentación extemporánea a que se refiere el artículo 185, fracción I, de la Ley Aduanera.

Como parte del esquema de control de este tipo de operaciones virtuales, la regla exige que en el pedimento (de retorno o exportación) que ampare el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera, se deberá asentar la clave en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de la empresa que recibe las mercancías y en el campo del bloque "Descargos", contenido en el anexo 22 de las RGCE, se deberá transmitir el número, fecha y clave del pedimento pagado y modulado que ampare la importación definitiva de las mercancías transferidas. Por su parte, en el de importación definitiva, se asentará el número de registro del programa que corresponda a la empresa que transfiere las mercancías. Asimismo, en ambos pedimentos se deberá anotar el identificador que corresponda conforme al apéndice 8, contenido en el anexo 22.

Como excepción a la presentación de pedimentos virtuales, la regla aclara que cuando se efectúen transferencias de empresas que se encuentren ubicadas en la franja o región fronteriza a empresas ubicadas en el resto del territorio nacional, las mercancías se

deberán presentar físicamente ante la sección aduanera o punto de revisión correspondiente, acompañadas con la copia del pedimento que ampare la importación definitiva a nombre de la empresa que recibirá las mercancías.

Cuando los pedimentos no se presenten en el plazo que otorga la regla, no se transmitan los datos correspondientes o existan diferencias entre las mercancías manifestadas en el pedimento que ampara el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera y el que ampara la importación definitiva, se tendrá por no cumplida la obligación de retorno por las mercancías descritas en el pedimento correspondiente y la empresa que haya efectuado la transferencia será responsable por el pago de las contribuciones y sus accesorios. Para estos efectos, la regla reconoce que podrá existir discrepancia entre el valor declarado en el pedimento de importación definitiva y el pedimento que ampara el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera, siempre y cuando el valor declarado en el pedimento de importación definitiva sea mayor al que se declare en el pedimento que ampara el cumplimiento de dicha obligación.

Aunque no lo describiremos exhaustivamente, vale la pena mencionar que la regla establece una facilidad para que los pedimentos se presenten semanalmente y de manera consolidada, cuando las mercancías se transfieran a empresas residentes en territorio nacional que cuenten con el registro en el esquema de Certificación de Empresas, modalidad IVA e impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS) y/o modalidad de Operador Económico Autorizado.

Asimismo, vale la pena mencionar que en el inciso b) de la regla 7.3.3., fracción XIII, se establecen disposiciones para el caso en que se presente la devolución de mercancías por parte de las empresas receptoras a las empresas de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Immex) que hubieren transferido las mercancías en los términos de la regla 7.3.3., fracción XIII, inciso a), por haber resultado defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas. No analizaremos ni comentaremos esas disposiciones por considerar que no aportan elementos valiosos para el análisis del tema central de esta colaboración.

LO NOVEDOSO RESPECTO DEL IVA

Antes de exponer lo novedoso, consideramos necesario dar al lector cierto contexto que le permita comprender los cambios en el texto de la regla que se analiza. Para ello, conviene explicar el texto anterior y ciertos eventos que llevaron a la autoridad a modificar el texto normativo.

El texto de la fracción XIII de la regla 7.3.3. de la RGCE vigente hasta el día 12 de diciembre de 2023, establecía lo siguiente:

7.3.3. ...

XIII. ...

...

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

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

...

El texto anterior se refería a la obligación del adquirente de las mercancías de retener el IVA, en términos de la fracción III del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), por haber adquirido las mercancías de un residente en el extranjero que no tuviese establecimiento permanente en México. Desde luego, dicha retención presupone que la operación de enajenación fuese realizada en territorio nacional, supuesto que la regla hacía explícito. Asimismo, la regla reiteraba su alcance al reafirmar que las operaciones (de retorno o exportación y de

importación definitiva) virtuales solo se reconocían para el efecto de que la mercancía importada temporalmente por la empresa transferente se considerase retornada al extranjero sin salir físicamente del país.

No obstante la definición que la propia regla hacía de sus efectos y alcances, algunos adquirentes consideraron que podían dar a las operaciones virtuales un alcance mayor para que, por una ficción jurídica derivada de la propia regla, las mercancías pudiesen considerarse fuera de territorio nacional para efectos de la aplicación de la LIVA, concluyendo que la enajenación de las mercancías no se consideraba realizada en territorio nacional, evitándose con dicho criterio interpretativo la causación del impuesto y la consiguiente obligación de retención para el adquirente de las mercancías.

Como era previsible, la autoridad fiscal no compartía el criterio interpretativo de esos adquirentes y determinó créditos fiscales a su cargo por el IVA que debieron retener y enterar en términos de la fracción III del artículo 1-A de la LIVA. Algunos contribuyentes controvirtieron las resoluciones determinantes de los créditos fiscales y los tribunales resolvieron con criterios distintos; algunos resolvieron dándole la razón a la autoridad fiscal y otros dieron la razón a los contribuyentes.

Finalmente, el Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte resolvió la contradicción,¹ sentando jurisprudencia en el sentido de que el adquirente no debía retener el IVA en términos de la fracción III del artículo 1-A de la LIVA, ya que la ficción jurídica creada por la regla y documentada a través de los pedimentos virtuales debía extenderse para considerar que la enajenación sucedía cuando las mercancías se encontraban fuera de territorio nacional en virtud de la ficción creada por los pedimentos virtuales y, en consecuencia, no se causaba el IVA en la enajenación de las mercancías. Evidentemente, este artículo no tiene como propósito realizar un análisis de la resolución del Pleno Regional, por lo que

¹ Los criterios contendientes eran los siguientes: **(i)** el sostenido por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (R.F. 429/2021), que sostenía que sí resultaba aplicable la retención del IVA; y **(ii)** el sostenido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (R.F. 223/2021), en el sentido de que no resultaba aplicable la retención del IVA. Cabe mencionar que el número de la regla administrativa era diferente: 3.8.9. en los años 2012, 2013, 2014 y 2015, pero el fondo del contenido normativo es idéntico

solo presentamos lo que estimamos esencial de la conclusión de la sentencia.

Inconformes con la resolución del Pleno Regional, las autoridades fiscales y aduaneras tuvieron que actuar. Por una parte, las áreas contenciosas siguen litigando sus asuntos, esperando la oportunidad de plantear sus argumentos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), quien podría modificar el criterio establecido por el Pleno Regional. Por otra parte, las áreas normativas se dieron a la tarea de reformar el texto de la regla administrativa que nos ocupa, a fin de indicar de manera más explícita que las operaciones reflejadas en los pedimentos virtuales no deben extenderse más allá de la facilidad logística otorgada para los efectos del artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera, para lo cual se exige no solo la presentación del pedimento virtual de retorno o exportación, sino también la presentación del pedimento (virtual) de importación definitiva, ya que el beneficio que la regla busca otorgar se agota con la facilidad logística consistente en no extraer la mercancía del territorio nacional para acreditar el retorno de las importaciones temporales, sin que la regla deba entenderse en el sentido de otorgar beneficio fiscal alguno a los distintos sujetos en los que incide la regla.

¿En qué cambió el texto de la regla 7.3.3, fracción XIII, de las RGCE? El lenguaje se modificó, omitiendo las referencias al retorno o exportación de mercancías importadas temporalmente por la empresa que transfiere las mercancías. Creemos que la desaparición de esa referencia tiene como propósito el no dar pie a que se pueda considerar que el beneficio logístico de no sacar físicamente las mercancías del país otorgado a la empresa Immex con certificación de Operador Económico Autorizado que transfiere las mercancías tenga un efecto ulterior que pueda incidir en la esfera jurídica de las otras personas en las que incide la regla. Es decir, que no quede duda de que la regla solo otorga un beneficio logístico para la empresa Immex con certificación de Operador Económico Autorizado, consistente en considerar cumplida su obligación de retorno de las mercancías importadas temporalmente, sin que se pueda considerar que se otorga beneficio (fiscal o aduanero) alguno a otra persona.

Por ello, desaparecen las referencias a pedimentos u operaciones de retorno o exportación de las

mercancías para hacer referencia solamente al cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 108, quinto párrafo, de la Ley Aduanera, que solo resulta aplicable a la empresa Immex con certificación de Operador Económico Autorizado que transfiere las mercancías en términos de la regla que nos ocupa.

También cambió el texto de los párrafos de la regla que hacían referencia a las posibles consecuencias que en materia del IVA podrían surgir. Así, tenemos que a partir del día 13 de diciembre de 2023, el texto de la regla 7.3.3., fracción XIII, relativo a las consecuencias en el IVA, cambió para quedar de la siguiente manera:

7.3.3.

XIII. ...

...

Asimismo, la empresa que transfiere las mercancías deberá presentar el formato E15 "Manifestación de voluntad para asumir la responsabilidad solidaria en términos de la regla 7.3.3., fracción XIII" del Anexo 1, a través de un caso de aclaración en el Portal del SAT, mediante el cual asumirá la responsabilidad solidaria en términos del artículo 26, fracción VIII del CFF, respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales que deriven de la enajenación realizada por el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; así como anexar al pedimento que ampare el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo de la Ley, el acuse correspondiente.

Al ejercerse la facilidad establecida en la presente fracción, se tendrá por cumplida la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo de la Ley.

...

Como se puede apreciar, ya no se hace referencia a la obligación de retención del IVA prevista en la fracción III del artículo 1-A de la LIVA. Consideramos que la falta de referencia a dicha disposición de ninguna manera implica que no pueda resultar aplicable, por lo que recomendamos que el adquirente de las mercancías analice cuidadosamente su situación jurídica y, en su caso, efectúe dicha retención.

Creemos que el cambio en el texto de la regla busca darle a la autoridad una mejor posibilidad de recaudar

el IVA que corresponde a la enajenación de las mercancías ocurrida en territorio nacional, pues condiciona el beneficio logístico otorgado a la empresa Immex con certificación de Operador Económico Autorizado a que esta asuma responsabilidad solidaria respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la enajenación de mercancías que realizó el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, entre las que destaca el IVA. Para esto, la empresa Immex que transfiere las mercancías deberá presentar el formato E15 “Manifestación de voluntad para asumir la responsabilidad solidaria en términos de la regla 7.3.3., fracción XIII” del anexo 1, a través de un caso de aclaración en el portal del SAT.

Con esta modificación, las empresas Immex que transfieren las mercancías asumen el riesgo de que los enajenantes residentes en el extranjero tomen una posición de no causación del IVA por la enajenación de las mercancías que, estando ubicadas en territorio nacional, fueron transferidas en términos de la regla 7.3.3., fracción XIII, de las RGCE. Además del riesgo fiscal, el nuevo texto de la regla trae costos adicionales de cumplimiento para las empresas Immex que transfieren las mercancías, pues tendrán que gestionar la presentación del formato E15 en cada operación que realicen.

Además de la modificación al texto de la fracción XIII de la regla 7.3.3. de las RGCE, consideramos muy importante destacar la emisión del criterio no vinculativo 1/LA/NV, titulado “Cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo de la Ley”, el cual forma parte del anexo 5 de las RGCE.² Dicho criterio analiza si la enajenación de las mercancías por parte de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México se considera realizada en territorio nacional, a lo que concluye afirmativamente partiendo de que las mercancías estén localizadas en territorio nacional al momento de ser enviadas o entregadas al adquirente, con lo cual se surte en la especie la hipótesis prevista en el artículo 10, primer párrafo, de la LIVA.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica indebida: **(i)** aquellos residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que, por la enajenación de mercancías importadas temporalmente,

que se encuentran en territorio nacional, no efectúen el entero del IVA de conformidad con los artículos 1, fracción I, y 10, primer párrafo, de la LIVA; **(ii)** aquellos contribuyentes que, por la importación definitiva de las citadas mercancías, no efectúen el entero del IVA de conformidad con los artículos 1, fracción IV, y 26, fracción II, de la LIVA; y/o **(iii)** quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de las prácticas anteriores.

Por si lo anterior fuera poco, la autoridad también agregó una fracción XLVII a la regla 1.3.3., que establece diversas causales para la suspensión en el padrón de importadores, así como los padrones de sectores específicos o de exportadores sectorial. Conforme a la fracción XLVII, procederá la suspensión en dichos padrones a quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional cuando se determine a través de resolución emitida por la autoridad aduanera que no realizó el entero de las retenciones del IVA en términos del artículo 1-A, fracción III, de la LIVA.

Como podemos apreciar, bajo las nuevas reglas queda más claro que la autoridad espera recibir el IVA derivado de la enajenación de mercancías efectuada por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente si las mercancías estaban físicamente localizadas en territorio nacional al efectuar el envío o entrega al adquirente mediante la transferencia que hubiese realizado la empresa Immex en términos de la fracción XIII de la regla 7.3.3. de las RGCE. El no efectuar el entero de ese impuesto traerán las graves consecuencias que para las distintas partes hemos expuesto en este artículo.

REFLEXIÓN FINAL

Por lo anterior, consideramos que en este caso conviene más terminar con unas preguntas que con una conclusión: ¿todavía estarán dispuestos los adquirentes a no efectuar la retención del IVA en términos de la fracción III del artículo 1-A de la LIVA al vendedor residente en el extranjero que no tiene establecimiento permanente en México?, y ¿qué dirán las empresas que transfieren las mercancías y ahora deben asumir la responsabilidad solidaria del IVA por la enajenación? •

² Denominado “Compilación de criterios normativos y no vinculativos en materia aduanera y de comercio exterior”