

12 de diciembre, 2023

RESPONSABILIDAD EN OPERACIONES VIRTUALES CON PEDIMENTOS “V5” Y DOBLE PAGO DE IVA POR LA ENAJENACIÓN Y POR LA IMPORTACIÓN DEFINITIVA

Estimados Clientes y Amigos:

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicó en el DOF del 12 de diciembre de 2023 la **“SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2023 Y ANEXOS 1 Y 5”** la cual entrará en vigor a partir del día siguiente al de su publicación. Sin embargo, por lo que se refiere a las disposiciones dadas a conocer de manera anticipada en el Portal del SAT, su contenido surtirá sus efectos en términos de la regla 1.1.2. de las RGCE para 2023; y la modificación a la regla **7.3.3., fracción XIII**, primer párrafo, inciso a), quinto y noveno párrafos, así como la adición del formato **E15 "Manifestación de voluntad para asumir la responsabilidad solidaria en términos de la regla 7.3.3., fracción XIII"** del Anexo 1, entrarán en vigor el 1 de enero de 2024.

El **Anexo 5** se refiere a la **Compilación de criterios normativos y no vinculativos en materia de comercio exterior y Aduanal**. A este respecto, el criterio **“1/LA/NV Cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108, quinto párrafo de la Ley” (retorno al extranjero o destino a otro régimen aduanero en los plazos previstos)**, viene a reforzar el criterio que el SAT tiene desde que se publicó la facilidad prevista en la **fracción XIII de la regla 7.3.3.** de las Reglas Generales de Comercio Exterior, que establece beneficios administrativos para las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la **modalidad de Operador Económico Autorizado (y ahora, para las empresas certificadas en la Modalidad de IVA e IEPS)**, la cual ya hacía referencia para que en las transferencias virtuales con pedimentos clave “V5, la empresa residente en territorio nacional que recibe las mercancías, deba efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero sin establecimiento en México, 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. Para estas transferencias se debe utilizar el procedimiento de la regla 4.3.21. de la mencionadas Reglas.

Cabe precisar que, el referido criterio 1/LA/NV omite a incluir a las operaciones virtuales efectuadas con pedimentos clave “G9” utilizada por los operadores del régimen de Recinto Fiscalizado Estratégico, el cual es una transferencia virtual similar a la efectuada con pedimentos “V5” *mutatis mutandis*:

Bajo esta tesis, para efectos de la citada regla 7.3.3., fracción XIII, la empresa nacional (mexicana) que importa en definitiva las mercancías (entiéndase **“compras de importación”**), debe retener el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en concepto de enajenación de bienes, en términos del artículo 1-A fracción III y 10 de la Ley del IVA, en la medida que quien vende es un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México. El primer artículo citado, contiene un supuesto normativo de retención por adquisición de bienes enajenados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; mientras que el segundo indica que se entiende que se enajena mercancía en el país cuando ésta se halle dentro de él, al momento de ser enviada, o cuando la entrega material suceda en territorio nacional.

De esta manera, la empresa exportadora 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 Código Fiscal de la Federación (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. De esta manera, la empresa que realiza la transferencia (exportación) se convierte en responsable por el pago de las contribuciones y sus accesorios.

Sobre este punto, y de conformidad con las leyes superiores vigentes, por lo tanto, la exportadora sólo se encuentra obligada a responder de las contribuciones y de sus accesorios, y no tendrá que pagar las multas que en su caso se determinen, en virtud de que como responsable solidario sólo está obligada a responder por las **contribuciones y los accesorios**, de conformidad con los artículos 2 último párrafo y 26 fracción VIII y último párrafo del CFF, en relación con el artículo 53 último párrafo de la Ley Aduanera. Los **accesorios** se encuentran definidos en el artículo 2º. y 5º. del Código Fiscal de la Federación, teniendo esta naturaleza únicamente: los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de dicho Código, y en el entendido de que los accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de éstas.

¿Qué dice la Jurisprudencia al respecto?

El pasado 05 de octubre sesionó la **contradicción de criterios 38/2023** del índice del Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte, entre criterios sustentados por el Cuarto y Sexto Tribunales Colegiados del Primer Circuito. El origen de ambos asuntos fueron créditos fiscales por revisiones fiscales en materia de comercio exterior, los cuales tienen sustento en la obligación del importador de retener el IVA causado por su contraparte (enajenante extranjero sin establecimiento permanente en México), al estimar la autoridad fiscal que, en términos del artículo 10 de la Ley del IVA, la mercancía fue enajenada dentro del país. Lo anterior, aunado a la obligación de pagar el IVA causado por la importación de la mercancía al territorio nacional. (*Este procedimiento fue impulsado por nuestro asociado de la firma CS ENCOR el Mtro. en Der. Galo Ureña).

Esencialmente, la temática a dilucidar fue determinar los efectos jurídicos que deben atribuirse al retorno virtual de la mercancía que fue importada temporalmente por conducto de una empresa IMMEX, que es transferida física y materialmente a una empresa residente en el país, quien la importa definitivamente con pedimento virtual "V5".

A juicio del Tribunal Colegiado mencionado en primer lugar, en su expediente **R.F. 223/2021**, el efecto que debe atribuirse al retorno virtual es pleno, es decir, no puede ser segmentado y estimarse que su único efecto es dar cumplimiento a la obligación de retornar la mercancía, y que, paralelamente, se entienda que causa una enajenación en territorio nacional, al encontrarse esta en él, al momento del envío a su adquirente. De manera que, el importador únicamente se encuentra constreñido a pagar el IVA por la importación de bienes al país, al no acontecer una enajenación de bienes en territorio nacional, ya que esta se produce fuera de él, con motivo del retorno virtual, aún y cuando la mercancía, física y materialmente, nunca lo abandonó.

Por su parte, en su expediente **R.F. 429/2021**, el Tribunal Colegiado mencionado en segundo lugar, estimó que el retorno virtual únicamente es un "retorno formal", esto es, exclusivamente atiende a tener por cumplida la obligación de las empresas IMMEX de retornar la mercancía importada temporalmente, dentro de los plazos legalmente establecidos para ello. Sin embargo, en este tipo de operación de comercio exterior, se causa el IVA en concepto de enajenación en territorio nacional porque la mercancía está dentro del país al momento del envío; impuesto independiente al causado por la

importación. Por tanto, a juicio de ese tribunal, el retorno virtual es una facilidad aduanera para enajenar mercancía importada temporalmente, dentro del país, sin que sea necesaria su salida física.

Finalmente, tras dos aplazamientos (y casi un tercero), el Pleno Regional decidió, por mayoría de votos, **con carácter de jurisprudencia**, que el efecto que debe atribuirse al retorno virtual es pleno. Por tanto, al ser un efecto jurídico uniforme, no debe entenderse que la mercancía sólo se entiende que abandona el territorio nacional formalmente (para así cumplir con la obligación contenida en el artículo 108 de la Ley Aduanera), sino que, se concluye que esta no se encuentra en el país para efectos del artículo 10 de la Ley del IVA; en consecuencia, los contribuyentes que la importan, únicamente están obligados al pago del tributo por su importación definitiva al país, habida cuenta que no se perfecciona la enajenación de bienes en él. (1)

[1] Véase: CS Encor y Galo Ureña en: <https://www.csencor.com/publicacion-dirigida-a-profesionistas-del-area-fiscal-en-mexico/>; Boletín del 06/10/2023.

En consecuencia, **las importaciones amparadas con pedimentos virtuales claves “G9”, “V5” e incluso “V1”, al traer aparejada una adquisición de un residente en el extranjero, se trata de una verdadera “compra de importación”, ya que se entiende que la mercancía ingresa jurídicamente al territorio nacional para efectos del IVA por la importación y, concomitantemente tampoco existe la obligación de retención.**

Para mejor referencia se adjunta el siguiente link del DOF que contiene la SEXTA Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2023 y Anexos 1 y 5.

https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5711050&fecha=12/12/2023#gsc.tab=0

Para mayor información y apoyo, favor de comunicarse con los expertos de CS ENCOR:

Pedro Trejo

ptrejo@csencor.com

Christian Peñaflor

cpenaflor@csencor.com

Imelda Salinas

isalinas@csencor.com

Armando Ramírez

aramirez@csencor.com

Arliss Ayala

aayala@csencor.com

Alan Villarreal

avillarreal@csencor.com

Miguel Contreras

mcontreras@csencor.com