

Febrero 27, 2025

DOBLE COBRO DE IVA EN OPERACIONES DE MAQUILA, ¿DESALIENTA LA INVERSIÓN?

1. Antecedentes.

Debemos empezar diciendo que con estas medidas el propio Servicio de Administración Tributaria (SAT) “cuida los centavos y descuida los millones” y está “dándose un balazo en el pie”. Por lo que ante la propuesta de esta doble medida recaudatoria y que será analizada por la **Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)** a partir del 27 de febrero. Esta postura no es nueva en las operaciones aduaneras ya que en el 2008 el SAT tomó un criterio similar del doble cobro del IVA en adquisición de mercancías extranjeras depositadas en **almacenes generales de depósito** y que hasta la fecha ha imperado pese a que en muchos países esto no opera así.

El SAT publicó en Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) el 28 de enero de 2023 la modificación a la regla **7.3.3., fracción XIII**, primer párrafo, inciso a), quinto y noveno párrafos y se adicionó el formato **E15 "Manifestación de voluntad para asumir la responsabilidad solidaria en términos de la regla 7.3.3., fracción XIII"**, en vigor a partir del 01 de enero de 2024. De esta manera se estableció claramente para quienes transfieren mercancías importadas temporalmente a empresas residentes en territorio nacional con **pedimentos virtuales clave V5**, la obligación de la presentación del referido formato E15. 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)**, vino 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 RGCE, que establece beneficios administrativos para las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas (RECE) en la modalidad de Operador Económico Autorizado (OEA) y para las empresas certificadas en la Modalidad de IVA e IEPS, la cual ya hacía referencia para que en las transferencias virtuales con **pedimentos 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 se considera 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 “virtuales” se debe utilizar el procedimiento de la regla 4.3.21. de la mencionadas Reglas.

Recordemos que las importaciones amparadas con pedimentos virtuales “V5” y “G9” (ésta para recintos fiscalizados estratégicos, regla 4.8.7.), 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.

Bajo esta tesis, para efectos de la citada regla 7.3.3., fracción XIII, la empresa nacional (mexicana) que importa en definitiva las mercancías (lo entendemos como “compras de importación”), debe retener el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en concepto de enajenación de bienes tangibles, 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 la enajenación de la mercancía se realiza en el país cuando ésta se halle dentro de él, al momento de ser enviada, o cuando la entrega material suceda en territorio nacional.

Por tanto, la **empresa exportadora** que transfiere las mercancías debe presentar el formato requisitado de la "**Manifestación de voluntad para asumir la responsabilidad solidaria**", 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) también se convierte en responsable por el pago de las contribuciones y sus accesorios.

2. El "Todo Único" en Compras de Importación.

Es común que en los modelos de negocios de empresas IMMEX (maquiladoras) primeramente ocurra una importación temporal con pedimento clave "IN" amparando mercancías en consignación, por ejemplo: la efectuada por un importador "AAA record" con IMMEX Industria (Maquiladora Pura), cuyo proveedor extranjero "EEE" es propietario de dichas mercancías al momento de la importación. Asimismo, en este ejemplo, existe una posterior importación mediante una transferencia virtual con pedimentos clave "V1" o "V5", etc., por el nuevo importador con Programa IMMEX "BBB" o una empresa sin IMMEX "DDD" (V5) al amparo de las Reglas Generales de Comercio Exterior; en esta segunda importación el proveedor extranjero "EEE" vende a la "BBB" o "DDD" las mercancías previamente importadas a México por la IMMEX "AAA", perfeccionándose la enajenación en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, para efectos del IVA, en términos del artículo 11 de Ley del IVA.

Empero y conforme lo señala el segundo párrafo del artículo 1A de la Ley del IVA, considero que el comprador "BBB" o "DDD" situado en México no está obligado a efectuar la retención del IVA (tampoco a pagarlo) causado por la venta de los bienes previamente importados al amparo de un programa IMMEX, toda vez de que esta operación no se trata de una simple enajenación (que es el espíritu que tiene la Ley del IVA), sino que se trata de una "compra de importación" amparada con un pedimento virtual de importación temporal (ficción jurídica) bajo un programa IMMEX autorizado, y por tanto, nunca existe un simple envío o entrega material en el país de las mercancías en términos del artículo 10 de la Ley del IVA; pues en este caso debemos considerar que estamos en presencia de actos jurídicos consistentes en operaciones de comercio exterior o aduaneras, esto es, que estamos en presencia de una verdadera "compra de importación", totalmente legal y amparada con un pedimento de importación, tal como si se tratara y tiene los efectos de una real "compra de importación física" en donde lo virtual sustituye la parte material consistente en la entrada o introducción de bienes al país mediante la utilización de pedimentos, cubriendo esta importación los dos actos jurídicos concurrentes que ocurren en las "compras de importación": i) un acto de enajenación y ii) otro acto de introducción al país de mercancías originarias y procedentes del extranjero; por ejemplo, como si fuesen operaciones amparadas para efectos de la importación con pedimentos claves "IN", "AF", "A1", etcétera.

Por tanto, en términos del referido segundo párrafo del artículo 1A, armonizado con los textos de los artículos 1-IV, 24, 26 y 28 de Ley del IVA, así como el artículo 112 de la Ley Aduanera y las Reglas Generales de Comercio Exterior, vigentes, que regulan las importaciones virtuales mismas que

pueden traer aparejada una “compra de importación”, es claro que para efectos del pago del IVA **estamos en presencia de un solo acto jurídico**, y no dos separados e independientes: esto es, que estamos en presencia de una introducción al país de mercancías y su enajenación, mismos actos jurídicos concurrentes que equivalen a **una importación** o bien, a **compras de importación**.

Para mejor referencia de este análisis jurídico, se transcriben *ad litteram* los artículos más relevantes de los mencionados ordenamientos:

Ley del IVA:

“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:*

(...) IV.- Importen bienes o servicios. (...).”

***Segundo párrafo del Artículo 1A:** *“(...) 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. (...).”*

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

I.- La introducción al país de bienes.

También se considera introducción al país de bienes, cuando éstos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico. (...).”

“Artículo 26. *Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:*

I.- En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera. (...).”

Ley Aduanera:

“Artículo 112. *Las maquiladoras o las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, podrán transferir las mercancías que hubieran importado temporalmente, a otras maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, que vayan a llevar a cabo los procesos de transformación, elaboración o reparación, o realizar el retorno de dichas mercancías, siempre que tramiten un pedimento de exportación a nombre de la persona que realice la transferencia, en el que se efectúe la determinación y pago del impuesto general de importación correspondiente a las mercancías de procedencia extranjera conforme a su clasificación arancelaria, en los términos del artículo 56 de esta Ley, considerando el valor de las mercancías, al tipo de cambio vigente en la fecha en que se efectúe el pago, y conjuntamente se tramite un pedimento de importación temporal a nombre de la empresa que recibe las mercancías, cumpliendo con los requisitos que señale la Secretaría mediante reglas. (...).”*

(Subrayado añadido).

En consecuencia, al darle la legislación fiscal y aduanera a las operaciones virtuales de importación

el carácter de “compras de importación”, es lógico pensar que tampoco se debe generar un establecimiento permanente para el proveedor extranjero, ya que como se dijo se trata de verdaderas “ventas o compras de importación” amparadas con un pedimento de importación y de exportación virtuales, que tienen aparejada una ficción jurídica cuyo efecto es considerarlas tal como si fueran compras del extranjero con una introducción física o material de mercancías al país y que se ejecutan siguiendo el procedimiento especial contenido en la regla 4.3.21 de las Reglas Generales de Comercio Exterior; resultando por tanto, que no les son aplicable a estas operaciones los artículos 1A-III y 10 de la Ley del IVA, por virtud de la especialización de esta operaciones reguladas en un marco exclusivo de la Ley Aduanera y del Decreto IMMEX, por lo que de igual manera, se debe atender a una interpretación teológica e histórica, y no recaudadora, en la aplicación del derecho y para su regulación en estas operaciones de comercio exterior, dentro de las cuales *mutatis mutandis*, también podemos incluir a las importaciones y enajenaciones efectuadas al amparo del régimen de depósito fiscal.

Por tanto, consideramos que existen sólidos argumentos legales para concluir que los criterios del SAT relacionados con las operaciones con pedimentos V5 son ilegales.

3. Criterios Recaudadores.

También debemos mencionar que los criterios —recaudadores— del SAT y los contenidos en el Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal, y ahora incluso el referido criterio no vinculativo contenido en el Anexo 5 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, que son emitidos por el SAT, en el sentido de que en estas operaciones virtuales de importación si se debe pagar un doble IVA: i) el IVA por la enajenación y ii) el IVA por la importación; es decir, que demeritan el concepto único de las “compras de importación” virtuales, gravando dos actos concurrentes en el mismo que se reducen a uno: el de la importación y el de la enajenación cuando convive con la primera; dejando con ello también totalmente nulo el beneficio fiscal que caracteriza a estas operaciones de comercio exterior y de esta manera además determinar que el residente extranjero, que es el enajenante en las referidas importaciones virtuales, genera un establecimiento permanente en el país, dando al traste con estos modelos de negocios e inversión extranjera en México.

Finalmente, consideramos que estas reglas generales y criterios son inferiores a la Ley, por lo que adolecen de ilegalidad bajo el Principio de Jerarquía de la Ley.

Para mayor información consulte a los expertos de CS ENCOR, así como nuestros boletines en:
www.csencor.com

Pedro Trejo
Christian Peñaflor
Imelda Salinas
Armando Ramírez
Arliss Ayala
Alan Villarreal
Valeria Mendoza
Miguel Contreras

ptrejo@csencor.com
cpenaflor@csencor.com
isalinass@csencor.com
aramirez@csencor.com
aayala@csencor.com
avillarreal@csencor.com
vmendoza@csencor.com
mcontreras@csencor.com