

“2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata”

Expediente: 12-V-A/2017

ASUNTO: *“Retención del Impuesto al Valor Agregado tratándose del retorno de bienes o mercancías al amparo del pedimento V5”*

Ciudad de México, a 11 de marzo de 2019

ANÁLISIS SISTÉMICO 01/2019

Indebida determinación del Impuesto al Valor Agregado que efectúa el Servicio de Administración Tributaria a contribuyentes que adquieren mercancías de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, vía pedimentos con clave V5 (transferencias de mercancías de empresas certificadas, retorno virtual para importación definitiva).

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de plantear a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas, que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1°, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1°, 5°, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5°, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamientos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, el 18 de marzo de 2014 y 27 de mayo de 2014, respectivamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría en ejercicio de sus atribuciones sustantivas ha tenido conocimiento de que las reglas 7.3.1., apartado C, fracción VI, inciso a) y 7.3.3., fracción XIV de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, señalan que las maquiladoras y empresas certificadas por la Secretaría de Economía podrán transferir la mercancía (que fue sujeta a un proceso de transformación o reparación) a residentes en territorio nacional, siempre que utilicen la clave **V5** en el pedimento respectivo, la cual les permite retornar al extranjero la mercancía de manera **virtual** para que el adquirente realice la importación definitiva pagando el Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) correspondiente.

La problemática deriva en que las citadas reglas consideran la existencia de dos actos generadores del IVA. Uno por la importación definitiva de las mercancías que fueron **virtualmente** retornadas al extranjero y otro por la enajenación de dichos bienes por parte del residente extranjero al ubicarse **realmente** las mercancías en territorio nacional al momento de la enajenación.

II. CONSIDERACIONES.

a) Marco legal

El artículo 1-A, fracción III y párrafo segundo de la LIVA señala:

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

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

...

No efectuaran 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.

De lo recién transcrito se desprende que la ley impone la obligación de retener el IVA a las personas físicas y morales que adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. La condición para realizar la retención es que el acto o actividad se lleve a cabo en territorio nacional, ya que el ámbito de validez de la norma es sobre hechos acaecidos en territorio nacional.

En efecto, el artículo 10 de la citada Ley establece el concepto de enajenación para efectos del IVA; esto es, se entiende que la enajenación se realiza en México si el bien se encuentra en territorio nacional al efectuarse el envío al adquirente, y cuando no habiendo envío, en el país se efectúa la entrega material por el enajenante.

Así, cuando la enajenación de bienes se celebra con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y el bien se encuentra en territorio nacional, el impuesto debe ser retenido y enterado al SAT por el adquirente del bien propiedad del residente en el extranjero, pues éste último está imposibilitado para cumplir con el entero del impuesto.

Es importante señalar que el artículo 1-A, segundo párrafo de la Ley del IVA exime de efectuar la retención en comento a los sujetos que estén obligados al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes, como es cuando un particular adquiere mercancías ubicadas fuera de territorio nacional sólo se debe enterar el IVA por la importación de dichos bienes.

Ahora bien, el artículo 108 de la Ley Aduanera señala que las maquiladoras y las empresas con programas de exportación pueden efectuar la importación temporal de mercancías para elaboración, transformación o reparación; y una vez concluido el proceso respectivo dicha mercancía **debe retornarse al extranjero** o destinarse a otro régimen aduanero.

Respecto a la obligación anterior, el SAT estableció mediante Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018 una excepción a lo dispuesto en el mencionado artículo 108; esto es, la posibilidad de que, en lugar de realizarse el retorno **real** de las mercancías, éstas puedan ser transferidas a empresas residentes en territorio nacional. Ello, mediante la ficción jurídica de

que las mercancías fueron **virtualmente** retornadas al extranjero y posteriormente importadas en definitiva.

Las mencionadas reglas establecen lo siguiente:

“Regla 7.3.1. Las empresas que obtengan el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS, tendrán los siguientes beneficios:

...

C. Rubro AAA:

...

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

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

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

Para los efectos de los párrafos anteriores, el pedimento de importación definitiva deberá presentarse ante el mecanismo de selección automatizado el día en que se

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

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

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

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

..."

(Énfasis añadido)

Regla 7.3.3. *Las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad Operador Económico Autorizado, además de lo dispuesto en la regla 7.3.1., Apartado A, fracciones IV y VIII a la XIII, tendrán las siguientes facilidades:*

...

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

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

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

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

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

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

..."

(Énfasis añadido)

De lo transcrito se desprende que ambas reglas regulan lo concerniente a que las empresas que hayan obtenido el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS, rubro AAA, así como las diversas que cuenten con dicho registro, pero en la modalidad Operador Económico Autorizado, tendrán como facilidad la de poder transferir a empresas residentes en territorio nacional, para su importación definitiva, los bienes o mercancías importados temporalmente y/o los resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación conforme al artículo 108 de la Ley Aduanera.

Para efectos de dicha importación definitiva, se deben presentar ante el mecanismo de selección automatizado los pedimentos con las claves respectivas conforme al Apéndice 2 del Anexo 22, que **amparen el retorno** a nombre de la empresa que efectúa la transferencia y la **importación definitiva a nombre de la empresa residente en el país que la recibe**, sin la necesidad de presentar físicamente las mercancías. La clave aplicable para el retorno virtual de mercancías que se debe asentar el pedimento respectivo es la **V5**.

Las reglas 7.3.1. y 7.3.3. disponen expresamente que en las operaciones virtuales que se lleven a cabo de conformidad con la clave **V5** se entenderá que la enajenación de la mercancía se realiza en territorio nacional en términos de lo establecido en el artículo 10 de la citada Ley y, por lo tanto, se deberá efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero.

Ambas reglas concluyen señalando que **las operaciones virtuales que se realicen son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país.**

b) Análisis

I. Análisis de la ficción jurídica prevista en las Reglas Generales 7.3.1 y 7.3.3 de Comercio Exterior para 2018.

Como se indicó, la problemática materia del presente análisis deriva del contenido de las reglas 7.3.1, apartado C, fracción VI, inciso a), y 7.3.3, fracción XIV, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, que obligan a la empresa residente en territorio nacional a pagar el IVA por la importación definitiva de mercancía que fue “virtualmente” retornada al extranjero y, al mismo tiempo, efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero debido a que la mercancía se encuentra en territorio nacional al momento de la enajenación.

El contenido de las reglas ocasiona que existan dos pagos del IVA por una ficción jurídica aplicada de manera desigual. En efecto, se paga un IVA por concepto de importación definitiva y otro por la enajenación de bienes (mediante retención) lo cual, en opinión de PRODECON, deriva de criterios asimétricos establecidos por las reglas 7.3.1 y 7.3.3 respecto de una misma ficción jurídica, por las consideraciones que a continuación se precisan.

Las reglas antes transcritas permiten que las mercancías importadas temporalmente para un proceso de elaboración, transformación o reparación por determinado tipo de contribuyentes puedan ser transferidas a otra empresa residente en territorio nacional para su importación definitiva, sin que éstas sean previamente retornadas al extranjero.

Es decir, las reglas en estudio establecen una facilidad a los contribuyentes respectivos mediante una excepción a la regla general contenida en el artículo 108 de la Ley Aduanera que obliga a las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía **a retornar al extranjero la mercancía importada temporalmente.**

En este sentido, la facilidad anterior descansa en la ficción jurídica de la “operación virtual” que se da conforme a lo dispuesto en las reglas 7.3.1 y 7.3.3, al señalar que *“Las operaciones virtuales que se realizan conforme a la presente regla son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país”*.

Así, la obligación legal establecida por el artículo 108 de la Ley Aduanera de retornar físicamente la mercancía al extranjero queda satisfecha por las maquiladoras y las empresas con programas de exportación, mediante el cumplimiento puntual de todos los requisitos establecido en las reglas 7.3.1. y 7.3.3., dentro de los cuales se encuentra la presentación del pedimento con la clave V5.

Ahora bien, conforme la ficción jurídica en la que descansan ambas reglas de comercio exterior (retorno virtual), los adquirentes de la mercancía que fue sometida a un proceso de elaboración, transformación o reparación por parte de las maquiladoras se ven en la posibilidad de recibir la misma directamente de dichas empresas manufactureras; para lo cual deben pagar el IVA por la importación definitiva a territorio nacional.

Es claro que las reglas en comento reconocen por completo la ficción jurídica para efectos del IVA en la importación, pues se da el tratamiento a la operación “virtual” como si realmente hubiera existido un retorno real al extranjero y, por lo tanto, se detona la obligación de pago del IVA en la importación. De no ser así, las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía estarían incumpliendo con el mandato legal del artículo 108 de la Ley Aduanera.

Sin embargo, esa misma ficción jurídica no es reconocida por las reglas 7.3.1. y 7.3.3. respecto del IVA causado en la enajenación, pues señalan que *“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 reglas reconocen que las mercancías fueron efectivamente retornadas al extranjero para efectos de la causación del IVA en la importación definitiva de las mercancías adquiridas por el residente en México; sin embargo, respecto de la causación del IVA en la enajenación, las reglas ignoran la ficción jurídica que causó el IVA en la importación y el cumplimiento de la obligación legal prevista en el artículo 108 de la Ley Aduanera; pues se considera que la mercancía nunca dejó el territorio nacional y, por lo tanto, procede la retención del IVA al extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Lo anterior refleja la discrepancia de las reglas 7.3.1. y 7.3.3. frente a una misma ficción jurídica, lo que en opinión de esta Procuraduría ocasiona un perjuicio a los contribuyentes, pues se causan dos IVA por una operación que sólo debería dar lugar al pago del IVA en la importación.

Imaginemos que una maquiladora decide no optar por la facilidad administrativa de retornar “virtualmente” la mercancía a través del pedimento V5, y en su lugar decide retornar de manera **real** las mercancías al extranjero y entregarlas a su dueño. Posteriormente, las mercancías son adquiridas por un residente fiscal en México. En ese caso, debido a que las mercancías se encuentran fuera del territorio nacional al momento de la enajenación, el adquirente únicamente pagaría el IVA por la importación, sin que exista la obligación de retener el IVA al residente en el extranjero.

Sobre estas bases, PRODECON considera que la ficción jurídica del retorno de las mercancías debería tener exactamente los mismos efectos fiscales como si las mismas hubieran sido **realmente** retornadas al extranjero. Tan es así, que las propias reglas le dan ese tratamiento para efectos del IVA en la importación a la mercancía, lo que claramente refleja la asimetría de criterios sobre una misma ficción jurídica.

El retorno virtual de la mercancía que deriva de una ficción jurídica debe tener un efecto uniforme frente al IVA, lo cual no sucede conforme a las reglas 7.3.1. y 7.3.3, pues actualmente se causa un IVA que de haber ocurrido **realmente** el retorno de las mercancías **no** se causaría. Se insiste, si la mercancía hubiera sido retornada efectivamente al extranjero, el adquirente de ésta no estaría obligado a retener el IVA al extranjero conforme al artículo 1-A de la Ley del IVA.

Sin embargo, la discrepancia de criterios frente a una misma ficción jurídica ocasiona que se detone el pago de IVA en dos ocasiones que en la vida real nunca existiría, lo cual incluso va en contra del segundo párrafo del Artículo 1-A de la Ley del IVA, pues el mismo señala que “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”.

Si conforme a la ficción jurídica de las reglas 7.3.1. y 7.3.3. las mercancías **no** se ubican en territorio nacional al momento de que ocurre la enajenación, el adquirente no debería estar obligado a efectuar ninguna retención, pues únicamente debe pagar el impuesto exclusivamente por la importación de las mismas, lo cual **ya** está haciendo conforme a las propias reglas.

Así las cosas, de lo anterior expuesto, esta Procuraduría considera que las reglas 7.3.1, apartado C, fracción VI, inciso a), y 7.3.3, fracción XIV, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, causan un perjuicio a los derechos de los contribuyentes al darle efectos fiscales discrepantes a una misma ficción jurídica, lo cual atenta contra la garantía de certeza jurídica y el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF, como se demuestra en el siguiente apartado.

II. Análisis de las Reglas 7.3.1 y 7.3.3 a la luz de principio de certeza jurídica y el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF.

Las Reglas Generales de Comercio Exterior son disposiciones de observancia general emitidas con fundamento en los artículos 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT)¹ y 33, fracción I, inciso g) del CFF².

¹ “**Artículo 14.** El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes: ...

III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia; ...”

² “**Artículo 33.** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán: ...

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales. (...).”

Los artículos citados establecen que el SAT cuenta con la facultad de emitir las disposiciones administrativas que se requieran a fin de aplicar efectivamente las disposiciones fiscales. Además, tales disposiciones señalan que cuando dichas reglas se refieran a algún elemento de las contribuciones como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, **no generarán obligaciones adicionales a las establecidas en la propia ley.**

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido³ que el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación tiene como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República, la cual está sujeta a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión.

Así las cosas, es claro que el SAT debe respetar la garantía de seguridad jurídica al emitir reglas de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF y, cuando dichas reglas se refieran a algún elemento de las contribuciones como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, **no generarán obligaciones adicionales a las establecidas en la propia ley.**

En este sentido, esta Procuraduría considera que las reglas 7.3.1, apartado C, fracción VI, inciso a), y 7.3.3, fracción XIV, de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018 atentan contra la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes y generan obligaciones adicionales a las establecidas en la propia ley.

En primer lugar, la violación a la garantía de certeza jurídica se evidencia con lo expuesto en el apartado anterior. Esto es, la discrepancia evidente que las citadas reglas establecen frente a una misma ficción jurídica, pues no obstante los contribuyentes pagan un IVA por la importación definitiva producto de una operación virtual, deben ignorar esa misma ficción y retener el impuesto al enajenante residente en el extranjero. Máxime que las reglas expresamente señalan que “las operaciones virtuales que se realizan son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país”.

³ RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. Época: Novena Época, Registro: 180485, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004, Materia(s): Administrativa, Tesis: P. LV/2004, Página: 15

En segundo lugar, la carga adicional a la Ley del IVA deriva en que la ficción jurídica prevista en las reglas en estudio ocasiona el pago de una IVA que no existiría si el retorno de la mercancía se hubiera realizado de manera real. Es decir, existe un pago adicional de IVA que se detona exclusivamente por virtud de los dispuesto en las reglas y no por lo establecido en la Ley del IVA.

En efecto, el segundo párrafo del artículo 1-A de la LIVA establece que no efectuarán la retención a que se refiere dicho artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto **exclusivamente** por la importación de bienes, lo cual ocurre cuando dichos bienes se ubican en el extranjero al momento de la enajenación. Sin embargo, por virtud de la ficción jurídica de las reglas, nacen a la vida jurídica dos supuestos que cada uno de ellos causa IVA, pero que en la **realidad** nunca sucedería.

Por un lado, si un bien está ubicado en el extranjero y es adquirido por un residente en México, únicamente se pagará el IVA en la importación. Por otro lado, si un bien es adquirido en territorio nacional de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, únicamente se pagará el IVA de la enajenación por medio de retención. Pero no existe supuesto alguno establecido en la LIVA que cause el impuesto en dos ocasiones para el adquirente en una operación de la misma naturaleza, lo que sí sucede con la aplicación de las reglas, pese a la ficción jurídica de retorno que establecen.

Por lo expuesto, PRODECON estima que se deben modificar las reglas antes mencionadas, para el efecto de suprimir la parte que establece la obligación de la empresa residente en territorio nacional que adquiera las mercancías del residente en el extranjero, de retener el IVA de conformidad con el artículo 1-A, fracción III de la ley de la materia.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de la protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con el propósito de otorgar seguridad jurídica a los pagadores de impuestos, **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria:

- Modificar las reglas 7.3.1., apartado C, fracción VI, inciso a) y 7.3.3., fracción XIV de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, para suprimir la parte en la que se establece la obligación de las empresas residentes en territorio nacional que adquieren mercancías enajenadas por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país de retener el IVA con fundamento en el artículo 1 A, fracción III de la LIVA.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese al Administrador Generale Jurídico** el contenido del presente análisis sistémico con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifieste lo que a su derecho convenga**, en la inteligencia de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ordenamientos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014 y 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.

Atentamente,

Mtro. Luis Rodrigo Salinas Olvera

HRH/CGA