

Operaciones de comercio exterior a través de los pedimentos V5



En los últimos años, el incremento de operaciones de comercio exterior con clave de pedimento V5 se ha convertido en un punto de revisión para la autoridad fiscal. Esto, por la ficción jurídica de retorno virtual de mercancías, la cual genera la obligación de pagar el impuesto al valor agregado (IVA) por la importación definitiva de mercancías. No obstante, resulta pertinente conocer las disposiciones fiscales derivadas de este tema, puesto que de ellas dependerá el curso de los litigios y los efectos jurídicos para el pago de dicho gravamen

102



Lic. Raúl Ernesto Ruiz Valverde, Senior 1 del Área de Impuestos de Vanegas y Cía.



Mtro. y L.D. Héctor Carlos García Flores, Socio del Área Legal e Impuestos de Vanegas y Cía.

INTRODUCCIÓN

La presencia de grandes compañías internacionales en México ha traído consigo, principalmente, la creación de empleos, crecimiento de la economía y mayor dinamismo comercial.

En este sentido, con la finalidad de atraer más inversión al país y convertirse en un motor de desarrollo industrial, se publicó el decreto para el fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Immex) en el DOF del 1 de noviembre de 2006 y sus múltiples reformas.

El programa Immex¹ brinda a sus titulares la posibilidad de importar mercancías en el régimen temporal, difiriendo el pago del impuesto general de importación (IGI), del IVA y, en su caso, de las cuotas compensatorias, siempre y cuando realicen un proceso industrial o de servicio destinado a la elaboración, transformación o reparación y/o a la prestación de servicios de exportación.

Dentro de los beneficios de estas empresas Immex, se encuentran, entre otros, la posibilidad de realizar importaciones virtuales a los residentes en territorio nacional a través de los pedimentos V5. No obstante, para hacer dichas operaciones, es indispensable cumplir con ciertos requisitos, los cuales deben acreditarse correctamente ante la autoridad tributaria, ya que, en caso de su incumplimiento por parte del contribuyente, esta podría emitir requerimientos e inclusive sanciones económicas.

ANÁLISIS

Uno de los beneficios brindados por el programa es que no se consideran como establecimiento permanente las operaciones realizadas por las empresas Immex con empresas residentes en territorio nacional. Si bien su mercancía se encuentra en territorio nacional por medio de una importación temporal, el proceso rutinario sería que, una vez que haya sido maquilada, regresara a su origen y posteriormente la empresa extranjera la enviara de nueva cuenta a territorio nacional para su venta final.

Aquí surge el pedimento con clave V5, donde, en lugar de hacer este proceso que eleva costos y reduce la productividad de las compañías, se efectúa una importación virtual, en la que desde la empresa Immex ubicada en territorio nacional se envía como importación definitiva, de manera directa, a otra empresa en territorio nacional.

En este sentido, nuestro punto de análisis parte de las operaciones realizadas en el escenario anteriormente descrito, así como en las implicaciones fiscales que estas tienen para la correcta determinación y entero del IVA en la declaración correspondiente de la empresa que compra los insumos a la que cuenta con un registro Immex.

Lo anterior ha cobrado gran relevancia dentro de las revisiones de la autoridad tributaria en su búsqueda de omisión de pago de impuestos por parte de estos contribuyentes, lo que puede llevar a un pago de dicha omisión, con sus respectivas multas, actualizaciones y recargos.

Pedimento V5

Acorde con lo mencionado en el apéndice 2 del anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE), el pedimento con clave V5 cumple con las transferencias de mercancías de empresas certificadas (retorno virtual para importación definitiva). Es decir, cuando se realiza una operación entre una empresa Immex y una empresa nacional, se puede observar una “importación virtual”, pues el traspaso de los bienes o servicios proporcionados se da en territorio nacional, con lo cual la importación temporal se convierte en una importación definitiva.

En las operaciones virtuales del pedimento V5, se tienen los siguientes supuestos de aplicación:

- Retorno de mercancía importada temporalmente o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, transferidas por una empresa con programa Immex, para importación definitiva de empresas residentes en el país.

¹ Consulta realizada el 28 de septiembre de 2023. Véase en: <https://www.snice.gob.mx/cs/avi/snice/progfom.immex.acercade.html>

... se emitirá una jurisprudencia por contradicción de criterios, en donde se estaría determinando que no se actualiza la obligación de retención en operaciones virtuales con pedimentos V5.

- Retorno e importación temporal de mercancías transferidas por devolución de empresas residentes en México a empresa con programa Immex.

Es en este momento donde nace una obligación para el importador, ya que la empresa mexicana debe cumplir con el pago de las contribuciones por concepto de importación, las cuales se realizan mediante el pedimento por importación de bienes, requisito necesario para protocolizar la “entrada” de los bienes de manera legal al territorio mexicano. De este modo, dicha importación atiende a las reglas de la determinación del IVA, pues el monto puede ser acreditable en el periodo en el que fue pagado. Sin embargo, el gravamen de esta operación no se limita a este pago.

Enajenación de bienes en territorio nacional

Debemos considerar que el IVA es un impuesto territorial, con base en lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), donde se menciona la obligación del pago del gravamen por actos o actividades realizados dentro del territorio nacional. En este sentido, hay que comprender la operación desde dos ficciones jurídicas: La primera, como una importación de bienes donde se pagaron las contribuciones y derechos por el ingreso legal de mercancías al país; y la segunda, como una enajenación de mercancía entre dos empresas, la cual se efectúa en territorio nacional.

Asimismo, la LIVA nos indica lo que se considera enajenación de bienes, en su artículo 10, expresando que se entenderá como realizada en territorio nacional cuando el bien, al momento del envío, se encuentre en territorio nacional o cuando en el país se realice la entrega material de este. En nuestro supuesto, la mercancía se encuentra y es entregada en territorio nacional, por lo que, de acuerdo con la disposición fiscal, se perfecciona un acto de enajenación, el cual está gravado.

Retención del IVA por una operación con un residente en el extranjero

Aun así, tomando como referencia las dos actividades descritas, no podemos dar por concluida esta operación. La misma LIVA, en su artículo 1-A, menciona las retenciones que deberían realizarse por este concepto; en específico, la fracción III describe la retención que tiene que hacerse cuando se enajenen bienes a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, la cual sería la situación que hemos estado refiriendo.

Por otra parte, es importante señalar que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) indica que no se considera que hay establecimiento permanente para un residente en el extranjero por las operaciones de maquila realizadas en el país.

Con lo anteriormente descrito, la operación de importación de bienes a través de una empresa Immex a una empresa con domicilio en territorio nacional cumple con tres momentos para la autoridad fiscal:

1. Entero de contribuciones por concepto de importación de bienes.
2. Acreditamiento del IVA derivado de una enajenación en territorio nacional.
3. Entero de la retención del 16% del IVA derivado de la enajenación de bienes por una operación con residentes en el extranjero.

No dejamos de advertir que, previo a la publicación de la presente colaboración, aparentemente se emitirá una jurisprudencia por contradicción de criterios, en donde se estaría determinando que no se actualiza la obligación de retención en operaciones virtuales con pedimentos V5.

Aspectos para considerar en el cumplimiento

Con lo comentado, se concluye que hay varios aspectos que debemos cumplir de acuerdo con la disposición fiscal vigente, entre estos se encuentran:

- **Solicitar un comprobante fiscal al residente en el extranjero.** De conformidad con la legislación tributaria, para que un monto del IVA pueda ser acreditable, debe ser deducible para efectos del impuesto sobre la renta (ISR). Siguiendo este orden de ideas, con el fin de cumplir con los requisitos de deducibilidad, la operación tiene que ampararse con un comprobante fiscal, a lo que la regla 2.71.14. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2023 estipula que los comprobantes emitidos por residente en el extranjero pueden servir para cumplir dicho requisito, siempre y cuando atiendan a las obligaciones marcadas en la regla.

Entre estos se encuentra el desglose del monto de impuestos retenidos e impuestos trasladados, los cuales solo serán aplicables cuando estas actividades se efectúen en territorio nacional de acuerdo con la LIVA.

Es decir, dentro del comprobante fiscal que ampare esta operación, deberá mostrarse el importe del IVA que será trasladado, así como la retención que será aplicada, dando como resultado un efecto neto entre estos conceptos.

- **Emitir un Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) de retenciones.** Con la finalidad de cumplir con el entero de las retenciones del periodo, se debe emitir un CFDI por concepto de retenciones con la cantidad que se mostró en el comprobante fiscal antes mencionado, siendo así una notificación a la autoridad del entero de dicha retención.
- **Presentación de declaraciones.** La presentación de la operación ante la autoridad se realiza a través de la declaración del IVA del mes correspondiente, en la cual se puede hacer acreditable el IVA que fue pagado por concepto de la importación de los bienes, así como el IVA que fue manifestado en el comprobante fiscal emitido por el residente en el extranjero. En esta misma declaración, se manifiesta la retención que está siendo enterada, la cual podrá ser acreditable en el mes siguiente.

CONCLUSIONES

La realización de este tipo de actividades económicas es un gran avance para el crecimiento del país, siguiendo la tendencia de atraer mayor inversión y generar más empleos. Para los contribuyentes que efectúan operaciones con las empresas Immex, pudiera parecer un aumento en sus costos por un aspecto fiscal, ya que, en apariencia, en una sola transacción se están gravando dos; sin embargo, hay que tener presente que son dos momentos en una misma: La primera, la introducción de mercancías al país (territorio nacional) y, la segunda, el cambio de régimen de temporal a definitivo, así como la retención del impuesto por llevarse a cabo la entrega material de los bienes en territorio nacional.

Asimismo, el que las empresas participen en las cadenas de suministro no solo tendrá como resultado una expansión en sus operaciones comerciales, sino que dichas transferencias virtuales pueden llevarse a cabo sin que estas inviertan dinero para exportar sus productos, otorgándoles una ventaja competitiva y reducción en sus costos operativos.

El cumplimiento de las obligaciones fiscales se puede ver afectado por los diferentes momentos que el contribuyente debe atender, dado que la dispersión de la normatividad a través de diversas regulaciones exige contar con un análisis completo y un conocimiento de la ley más especializado, el cual puede no estar al alcance de todos los empresarios que requieren realizar este tipo de operaciones, por lo que la autoridad debería brindar de manera más sencilla la información que ayude a cumplir al tributario con lo establecido, sin que esta tenga que recurrir a invitaciones o vigilancias, ni incurrir en gastos que pudieran prevenirse con un amplio diálogo y crear una cultura de entendimiento.

Será necesario estar al pendiente de lo que se resuelva en el Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte respecto de la retención del IVA en operaciones virtuales con pedimentos V5 y confirmar el procedimiento a seguir por parte de los contribuyentes que efectúen este tipo de transacciones. •