

9 de diciembre de 2025

Artículo

## **IVA por enajenación de extranjeros sin establecimiento permanente en México**

Comisión

**D. Fiscal 2**

Autores

C.P.C. y P.C.FI. David Vanegas Cortés

### **Presentación**

En este artículo se analiza el impacto económico y fiscal que se genera cuando un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país enajena bienes a un residente en México, la entrega material de dichos bienes se encuentra físicamente en territorio nacional.

En esta línea, el artículo 8.º del Código Fiscal de la Federación (CFF) apunta: "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial" (Cámara de Diputados, 14 de noviembre de 2025).

Esta situación ha creado debate de si existe una duplicidad en el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por la importación y posterior enajenación de los bienes situados o ubicados físicamente en territorio nacional.

### **1. Introducción**

La globalización ha jugado un papel importante para el acceso a diversos productos y, en consecuencia, el consumo se ha incrementado a pasos agigantados por virtud del comercio electrónico (*e-commerce*).

Lo anterior ha permitido que en la oferta y demanda participen no sólo residentes en México, sino también los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Desde luego, los tratados internacionales han facilitado la incorporación de diversos productos al mercado mexicano, sin la necesidad de que los residentes en el extranjero establezcan una entidad en México.

### **2. Desarrollo**

Con base en el artículo 1.º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA):

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:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios. (Cámara de Diputados, 12 de noviembre de 2021)

Señalándose, de forma generalizada, que el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la ley, la tasa del 16 por ciento.

Por lo tanto, se analiza lo que se considera enajenación e importación para efectos de la LIVA.

### a) Concepto de enajenación

En términos del artículo 8.º de la LIVA, por enajenación se entiende, además de lo señalado por el artículo 14.º del CFF, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Se enfoca concretamente en la fracción I, del citado artículo 14.º, la cual señala: "Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado" (Cámara de Diputados, 14 de noviembre de 2025).

Por lo tanto, toda transmisión de propiedad se entiende por enajenación de bienes.

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 11.º de la LIVA, se considera que la enajenación de bienes se efectúa en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Hasta este momento, se puede anticipar la conclusión de que toda transmisión de propiedad se considera enajenación y para efectos del IVA dicha enajenación se efectúa cuando se cobre la contraprestación pactada.

Regresando al supuesto donde un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país enajena bienes, el artículo 10.º de la LIVA señala:

Se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. (Cámara de Diputados, 12 de noviembre de 2021)

Como se puede observar, se está ante la presencia de dos supuestos:

- El primero (envío), se considera que la enajenación de bienes se efectúa en territorio nacional, cuando los bienes físicamente están en territorio nacional y se envían al adquirente (comprador) en el citado territorio.
- Y el segundo supuesto (entrega), cuando no habiendo envío, la entrega material del bien se realiza en el país (México).

Por lo tanto, en cualesquiera de los dos supuestos, ya sea a través del envío o la entrega de los bienes, se considera enajenación en territorio nacional para efectos del IVA, inclusive si dicha actividad es realizada por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

### b) Concepto de importación

En términos de la fracción I, del artículo 24.º de la LIVA, se considera importación de bienes o servicios, además de otros supuestos, a la introducción de bienes al país. Resalta en el segundo párrafo de la citada fracción que:

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. (Cámara de Diputados, 12 de noviembre de 2021)

Se debe destacar que la introducción de bienes al país no necesariamente significa o se traduce que quien haya importado dichos bienes sea propietario de los mismos, ya que en ocasiones se genera dicha confusión.

En la actualidad, sin ánimo de profundizar en los diversos esquemas con los que operan diversas entidades, algunas entidades mexicanas celebran contratos de servicios que se citan a continuación:

- a. *Toll manufacturer* (manufactura en consignación al amparo de un tratado para evitar la doble tributación)
- b. *Contract manufacturer* de riesgo limitado (fabricante por contrato)
- c. *Contract manufacturer* de riesgo completo
- d. Maquila (realizar procesos específicos de producción o transformación de bienes)

En cualesquiera de los contratos anteriores que lleguen a celebrarse, se realizaría una la importación temporal de los bienes al amparo del programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) y, en consecuencia, se tiene un crédito en el IVA que no se paga al introducir los bienes al país de forma temporal, ya que se tiene la intención de retornarlos al extranjero,

Ahora bien, cuando dichos bienes que ingresaron al país bajo el régimen de importación temporal se convierten en importación definitiva, se considera que se efectúa la importación de los bienes y existe la obligación de pagar el IVA correspondiente.

### **c) Retención del IVA por la enajenación realizada por un residente en el extranjero**

Con base en la LIVA, en el artículo 1-A, fracción III, se señala lo siguiente:

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. (Cámara de Diputados, 12 de noviembre de 2021)

En ese sentido, el adquirente de los bienes que sean propiedad de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país está obligado a efectuar la retención del IVA al residente en el extranjero y enterar dicha cantidad a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que hubiera efectuado la retención, sobre el monto de lo efectivamente pagado.

### **3. Conclusiones**

Ante lo expuesto, se tienen las siguientes conclusiones:

- El IVA se causa en el momento del cambio de régimen de importación temporal a régimen de importación definitiva.
- En este primer escenario, los bienes siguen siendo propiedad del residente en el extranjero.
- Cuando el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país enajena los bienes al adquirente en México, este último está obligado a efectuar la retención del IVA de conformidad con el artículo 1-A, fracción III de la LIVA.
- El adquirente de los bienes tiene la obligación de solicitar al enajenante residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que el comprobante fiscal o factura contenga los requisitos establecidos en la regla 2.7.1.14, de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2025.
- El primer acto es el cambio de régimen temporal a definitiva; el segundo acto o actividad es la enajenación que realiza el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, aun y cuando es sobre los mismos bienes, se considera que no se está causando o gravando dos veces, ya que la introducción de dichos bienes al país en primera instancia no pagó el IVA correspondiente y posteriormente, cuando el extranjero enajena dichos bienes, el adquirente tiene la obligación de efectuar la retención por dicha enajenación.
- No se debe olvidar que cuando el adquirente realice la retención del IVA al residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, podrá acreditar el impuesto en la declaración de pago mensual inmediata siguiente a la fecha del entero de la retención.
- A la fecha del presente artículo, mediante el expediente 8/2025, se tiene pendiente llevar a cabo el análisis correspondiente bajo el asunto: contradicción de criterios (antes contradicción de tesis).
- En opinión del que suscribe, no existe un doble IVA en esta transacción, ya que cuando se realiza esta misma operación entre nacionales, se paga el IVA en la importación de los bienes y cuando se enajenan dichos bienes en México, se traslada el IVA correspondiente adicionado del margen de utilidad que se determine por el enajenante.

### **4. Referencias**

Cámara de Diputados, 12 de noviembre de 2021, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 27 de julio de 2025, de *Cámara de Diputados*: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>

Cámara de Diputados, 14 de noviembre de 2025, Código Fiscal de la Federación, 27 de julio de 2025, de *Cámara de Diputados*: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>

Texto de investigación editado por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. con el objeto investigar y analizar temas de actualidad relacionados con la contaduría pública y los negocios como una aportación técnica y objetiva para los lectores. El contenido de este material es responsabilidad exclusiva de sus autores y no refleja la opinión o postura del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. sobre los temas abordados en él. Se prohíbe la reproducción total o parcial del material contenido en esta publicación sin autorización previa de los autores y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

---