



IMMEX e IVA (2a. parte)

52

En la primera parte de este artículo se planteó el tratamiento que tienen algunas transacciones, mismas que resultan normales y cotidianas en la operación de un programa de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), que representa un régimen especial de comercio exterior. Dicho programa resulta atractivo para las empresas toda vez que les permite obtener una importante eficiencia financiera, consistente en el ahorro del pago del impuesto general de importación (IGI) al momento de importar temporalmente las mercancías que utilizarán en la elaboración, transformación o reparación de bienes que exportarán. En esta segunda parte, a partir de las consecuencias que se derivan de la transacción aquí ejemplificada, podremos juzgar si el tratamiento actual en el impuesto al valor agregado (IVA) que corresponde a esta operación es congruente con la esencia (tanto jurídica como económica) de la operación, y con el régimen especial de comercio exterior aplicable

 NATERA

C.P. y Lic. Christian Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores, S.C.



INTRODUCCIÓN

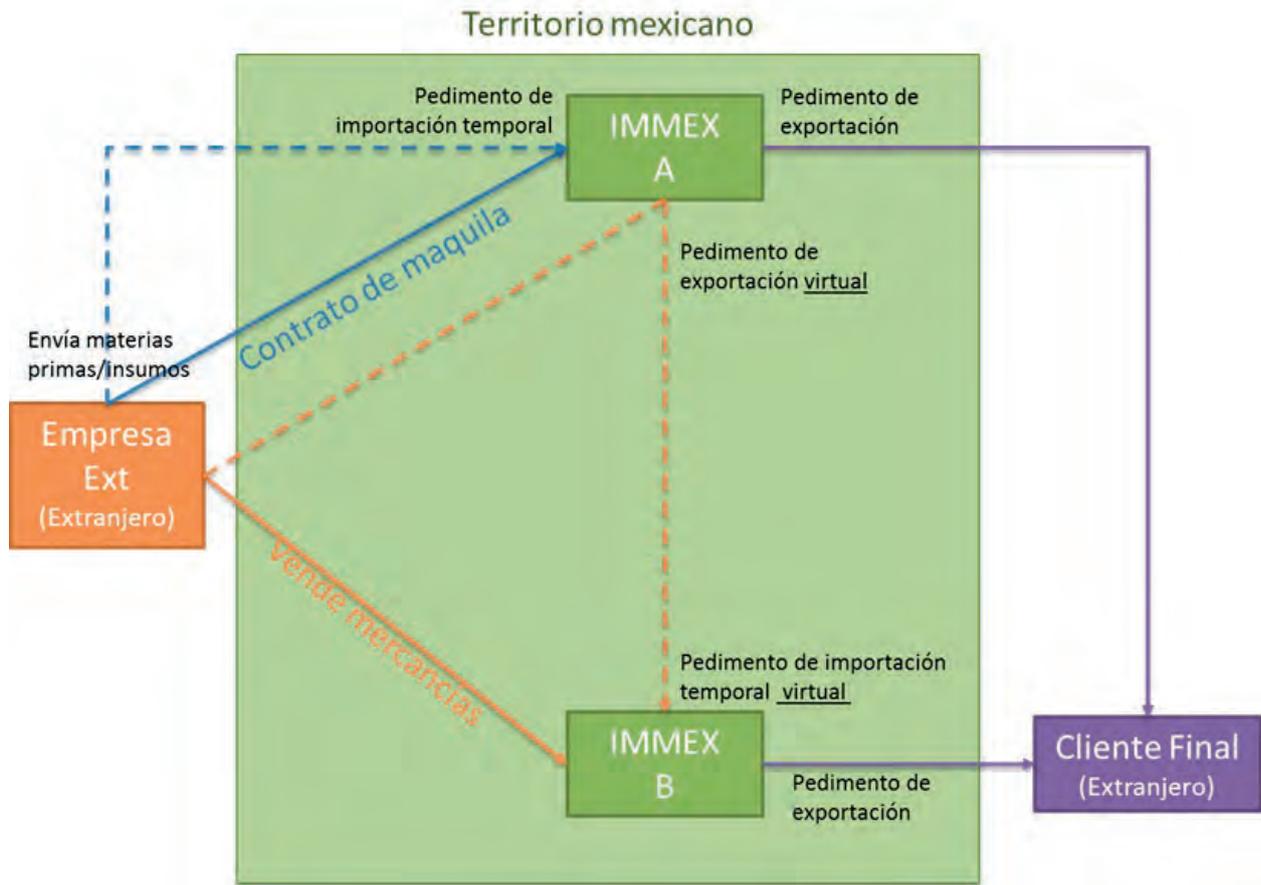
En la primera parte del artículo, se planteó un ejemplo práctico para analizar los efectos de las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) de:

1. Una empresa residente en el extranjero ("Empresa Ext"), encomienda a una empresa IMMEX en México ("IMMEX A") la manufactura de ciertos bienes,

para lo cual envía ciertas materias primas, insumos y moldes, que “IMMEX A” importará bajo el régimen de importación temporal para elaboración, transformación o reparación, bajo un programa de maquila o exportación.

2. Posteriormente, “Empresa Ext” vende a otra empresa IMMEX en México (“IMMEX B”) las mercancías que le manufacturó (maquiló) la empresa “IMMEX A”.

3. Con motivo de la venta, la empresa “IMMEX A” entrega a la empresa “IMMEX B” las mercancías, para lo cual tramitan un pedimento virtual de exportación y un pedimento virtual de importación temporal, respectivamente.



A continuación, analizaré las consecuencias en el IVA para cada una de las empresas.

OPERACIÓN DE MAQUILA ENTRE “EMPRESA EXT” Y LA EMPRESA MEXICANA “IMMEX A”

De acuerdo al planteamiento, tenemos que una empresa residente en el extranjero, a la que he llamado “Empresa Ext”, encomienda a una empresa IMMEX en México, a la que he denominado “IMMEX A”, la manufactura de ciertos bienes.

Ahora bien, para realizar la citada actividad de manufactura, la “Empresa Ext” envía ciertas materias

primas, insumos y moldes a “IMMEX A”, quien las importa bajo el régimen de importación temporal para elaboración, transformación o reparación bajo un programa de maquila o exportación.

De conformidad con la ley vigente, tendremos las siguientes consecuencias para efectos del IVA.

La importación temporal de las materias primas, insumos y moldes constituye una operación gravada, por lo cual “IMMEX A” deberá pagar el impuesto por esa importación, en términos de la reforma a los artículos 24, fracción I y 25, fracción I de la LIVA.

Es importante mencionar que las reformas a la LIVA que se analizan, también ofrecen a algunos contribuyentes la posibilidad de evitar el pago del impuesto en estas importaciones temporales, mediante la aplicación de un acreditamiento, siempre y cuando logren obtener una certificación que administra el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Como otra posibilidad para no realizar el pago del impuesto en la importación temporal, la propia LIVA prevé también el ofrecimiento de una garantía financiera aceptable para la autoridad.

Aunque estas alternativas al pago del impuesto son importantes para las empresas maquiladoras o con programas de exportación, para efectos de este análisis no se tomarán en cuenta, debido a que nuestro objetivo se enfoca puntualmente a analizar la reforma en cuanto a la decisión de gravar la introducción de bienes al país bajo el régimen aduanero de importación temporal para elaboración, transformación o reparación bajo un programa de maquila o exportación.

Considero que el establecimiento de los mecanismos que permiten a ciertos contribuyentes evitar el pago del impuesto en estas importaciones, a través de un acreditamiento para aquellas empresas que logren la certificación y el ofrecimiento de una garantía financiera por ciertos contribuyentes, no hacen más que confirmar que –desde un punto de vista técnico–, no es correcto gravar este tipo de importaciones temporales, por lo que la reforma trata de justificarse como una medida de administración tributaria tendiente a combatir ciertos problemas recaudatorios derivados de la falta de control que se tenía de quienes utilizaban el mencionado régimen aduanero.

Con la única finalidad de realizar un análisis exhaustivo de la operación ejemplificada, es importante comentar lo relativo a los bienes (materias primas, insumos y moldes) que la “Empresa Ext” entregó a “IMMEX A” para que ésta efectuase la operación de manufactura contratada.

En realidad, la entrega de estos bienes no necesariamente presupone una enajenación de los mismos. Esto es así, debido a que “IMMEX A” no puede disponer libremente de éstos, sino que los recibe para el único fin de utilizarlos en las actividades de manufactura que le han sido encomendadas, debiendo

restituirlos (en la medida de lo materialmente posible) a la “Empresa Ext”, ya sea mediante la devolución del bien utilizado o mediante la entrega de un producto terminado, el cual tiene incorporada la materia prima y los insumos.

Así, no habiendo enajenación de estos bienes, no estamos ante la realización de un acto gravado por el IVA. Por último, también debo mencionar que, aun en el caso de que se hubiese realizado la enajenación de las materias primas, insumos y moldes, la misma no sería susceptible de ser gravada por el IVA mexicano, en tanto la enajenación no se considere realizada en México.

Al efecto, debe recordarse que la LIVA dispone que una enajenación se considera realizada en México, cuando los bienes enajenados se encuentren en territorio nacional al momento de su envío al adquirente (o en caso de no haber envío, cuando la entrega material de los bienes se lleve a cabo en México), por lo que en el ejemplo planteado es fácil suponer que las mercancías se encontraban fuera del país al momento de ser enviadas a la empresa “IMMEX A”, de forma que la operación no estaría gravada por el IVA mexicano.

En ese orden de ideas, procede analizar los efectos derivados del servicio de maquila que presta “IMMEX”. El servicio de manufactura que esta empresa le presta a la “Empresa Ext” se considera exportado para efectos del IVA, por lo que resulta aplicable la tasa del 0%, en términos del artículo 29, fracción IV inciso b) de la LIVA.

Debido a que la importación temporal está directamente vinculada con la realización de la operación de maquila, la cual está gravada a la tasa del 0%, la empresa “IMMEX A” estará en posibilidad de acreditar el IVA pagado en la importación temporal de las materias primas, insumos y moldes, por lo que generará un saldo a favor, el cual podrá acreditar, compensar o solicitar en devolución.

A fin de no dejar lugar a dudas sobre la procedencia del acreditamiento, se modificó el artículo 30 de la LIVA, para establecer la procedencia del acreditamiento del impuesto pagado en la importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación, de conformidad con el texto siguiente:

...

Asimismo procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país retornen al extranjero los bienes que hayan destinado 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, siempre que dicho impuesto no haya sido acreditado en los términos de esta Ley.

...

VENTA DE MERCANCÍAS REALIZADA POR “EMPRESA EXT” A LA EMPRESA “IMMEX B”

Según el planteamiento, la “Empresa Ext” vende a otra empresa mexicana llamada “IMMEX B”, las mercancías manufacturadas por la empresa “IMMEX A”, al amparo de su contrato de maquila.

Considerando que el adquirente de las mercancías es una empresa mexicana (“IMMEX B”) y que esas mercancías fueron manufacturadas por otra empresa mexicana (“IMMEX A”) y están en sus instalaciones, resulta eficiente que la entrega de las mismas se realice directamente desde las instalaciones de “IMMEX A”. Para efectos de documentar adecuadamente esa entrega desde una perspectiva aduanera, las empresas “IMMEX A” e “IMMEX B” presentarán simultáneamente un *pedimento virtual de exportación* y un *pedimento virtual de importación temporal*, respectivamente.

¿Cuáles son las consecuencias de esta venta en materia del IVA?

Como se verá a continuación, la respuesta es compleja. En primer lugar, se debe tener claro que estamos ante una venta de mercancías, por lo que es necesario determinar si se causa el IVA en dicha venta.

Como lo he señalado, las personas (físicas o morales) estarán obligadas al pago del impuesto cuando en territorio mexicano efectúen la enajenación de bienes (entre otros actos o actividades).

Toda vez que una compraventa de bienes califica como una enajenación de bienes, sólo habrá que

definir si la misma se considera realizada en territorio mexicano o no.

Al respecto, la LIVA establece que la enajenación de bienes se considerará realizada en territorio nacional, cuando en el mismo se encuentren los bienes al momento de enviarlos al adquirente o bien, cuando no habiendo envío, en el país se realice su entrega material.

En este sentido, como los bienes vendidos por la “Empresa Ext” están en territorio mexicano (concretamente, en las instalaciones de la empresa “IMMEX A”) al momento de enviarlos al comprador, “IMMEX B”, tenemos que la venta debe considerarse realizada en México para efectos del IVA, por lo que el vendedor, la “Empresa Ext”, deberá trasladar al adquirente el IVA correspondiente.

Toda vez que en nuestro ejemplo el vendedor es una empresa residente en el extranjero, que no tiene establecimiento permanente en México, el adquirente, “IMMEX B”, deberá retener al vendedor el IVA trasladado y enterarlo al fisco, de conformidad con el artículo 1-A, fracción III de la LIVA.

En efecto, esto es así toda vez que la exención que establecía el artículo 9, fracción IX de la LIVA, para operaciones como la aquí ejemplificada, fue derogada a partir del 1 de enero de 2014.

Sin embargo, aunque ya concluí que esta venta sí está gravada con el IVA, por las particularidades de su realización es necesario continuar con el análisis de sus consecuencias en relación a ese gravamen.

Al respecto, es necesario considerar la manera en la cual se realizó la entrega, así como la forma en la que ésta se documentó.

“IMMEX A” ENTREGA LAS MERCANCÍAS A “IMMEX B” TRAMITANDO UN PEDIMENTO VIRTUAL DE EXPORTACIÓN Y UN PEDIMENTO VIRTUAL DE IMPORTACIÓN TEMPORAL, RESPECTIVAMENTE

Como se explicó previamente, toda vez que el adquirente de las mercancías es una empresa mexicana (“IMMEX B”) que desea recibir sus mercancías en México y que las mismas están en México, concretamente en las instalaciones de “IMMEX A” en las que fueron manufacturadas, lo más eficiente es que la entrega de las mercancías al comprador, “IMMEX

B", se realice directamente desde las instalaciones de "IMMEX A".

Dado el régimen aduanero que la empresa "IMMEX A" utilizó para la importación temporal de las materias primas, insumos, etcétera, tenemos que para efectos de documentar adecuadamente esa entrega desde una perspectiva aduanera, las empresas "IMMEX A" e "IMMEX B" *deben presentar simultáneamente* un pedimento virtual de exportación, y un pedimento virtual de importación temporal, respectivamente.

¿Qué efectos en materia del IVA traerá para "IMMEX B" la presentación del pedimento virtual de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación?

La presentación de ese pedimento produce la "ficción jurídica" de que las mercancías vendidas en esta operación realizada materialmente en México, se consideren como "importadas", para efectos del Derecho Aduanero.

Por tanto, la respuesta se presenta –al menos en primera instancia– como algo muy claro, considerando que con la reforma a la LIVA se eliminó la exención a la importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación. Así, "IMMEX B" quedará obligada al pago del IVA en la importación temporal virtual que realizó.

Recapitemos la situación en la que "IMMEX B" queda para efectos del IVA:

1. En primer lugar, tenemos que la empresa tuvo que soportar el traslado del impuesto que la "Empresa Ext" le hizo con motivo de la venta de las mercancías.
2. Asimismo, tuvo que retener al vendedor, "Empresa Ext", el IVA trasladado y enterarlo a la autoridad fiscal mexicana, por lo que efectivamente tuvo que realizar un desembolso por el impuesto trasladado.
3. Adicionalmente, y en relación con la misma adquisición de las mercancías, tuvo que pagar el IVA con motivo de la importación temporal que realizó al



amparo del pedimento virtual de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

A la luz de estas consecuencias, es importante reflexionar sobre su razonabilidad. ¿Es correcto que en una operación como la que aquí se ha ejemplificado, el adquirente deba pagar IVA **dos veces**?

En relación con esta reflexión, conviene recordar que semejante situación vivieron algunas empresas que adquirieron mercancías que estaban físicamente localizadas en un Almacén General de Depósito ubicado en México, destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal.

Respecto de aquellos casos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) emitió una tesis aislada¹ que, sin decirlo expresamente, nos lleva a la conclusión de considerar que sí resultaba procedente pagar el impuesto dos veces.

A esa conclusión se llegó por considerar que se estaba ante la realización de dos actos distintos que daban lugar a la causación del impuesto: por una parte, la enajenación de bienes que ocurría con motivo de la venta de los bienes que se encontraban en México sujetos al régimen de depósito fiscal y, por otra parte, la extracción de los bienes del régimen aduanero de depósito fiscal, con la consiguiente presentación del pedimento de importación respectivo.

Aunque entiendo el argumento que identifica la realización de dos actos jurídicos distintos, considero que sería conveniente analizar la situación y sus efectos en materia del IVA, a la luz del fin de dicho impuesto indirecto y su naturaleza.

Siempre se ha dicho que el IVA es un impuesto directo que grava el consumo. Como impuesto indirecto, el IVA fue diseñado para buscar en el consumo (y más concretamente, en el consumo realizado en

¹ VALOR AGREGADO. LA ENAJENACIÓN DE BIENES O MERCANCÍAS QUE SE ENCUENTRAN EN EL RÉGIMEN ADUANERO DE DEPÓSITO FISCAL, CAUSA EL IMPUESTO RESPECTIVO DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 1o., FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2005. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 119, párrafo octavo, de la Ley Aduanera, el régimen de depósito fiscal puede promoverse por personas físicas o morales residentes en el extranjero por conducto de agente o apoderado aduanal, conforme a los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas generales. Así, es legalmente posible que un residente en el extranjero, una vez determinados los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias correspondientes, deje en el régimen aduanero de depósito fiscal bienes o mercancías con el objeto de enajenarlas a terceros o residentes en el extranjero, siempre que el almacén general de depósito manifieste su conformidad, y será el adquirente el que quede subrogado en los derechos y obligaciones correspondientes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 122 de la ley referida. Por otra parte, el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece los supuestos en los cuales se entiende que la enajenación se lleva a cabo en territorio nacional, entre ellos, cuando en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. En esta tesis, si un extranjero sin establecimiento permanente deja en depósito fiscal los bienes o mercancías que pretende enajenar, y éstas se entregarán materialmente por dicho enajenante al adquirente en el almacén general de depósito en donde están depositadas y que se ubica en territorio nacional, es inconcuso que la enajenación de tales bienes o mercancías se verificó en este último y, por ende, se actualiza el hecho imponible previsto en el artículo 1o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistente en que una persona física o jurídica en territorio nacional enajenó bienes, por lo que existe la obligación de pago del referido impuesto por parte del extranjero sin establecimiento permanente; claro está, una vez que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, en atención a lo dispuesto al artículo 11, párrafo primero, del mismo ordenamiento. Corroborar esta interpretación el hecho de que conforme a lo dispuesto en el artículo 3o., fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se considera establecimiento permanente el régimen de depósito fiscal ni la entrega de los bienes o mercancías para su importación al país, en la medida en que por encontrarse tales bienes o mercancías en el almacén general de depósito y entregarse al adquirente se consideran en territorio nacional. Aunado a que no existe disposición legal que prescriba que el depósito fiscal no se encuentra en territorio nacional. De este modo, es cierto que el régimen de depósito fiscal es para el almacenamiento de bienes y mercancías, pero no es cierto que dicho régimen se actualiza antes de que éstas se introduzcan al país, sino precisamente para introducir las o retirarlas del país bajo los regímenes de exportación o importación, respectivamente, de modo que una vez que se encuentran en el depósito fiscal se consideran en territorio nacional. En efecto, cabe señalar que por la enajenación de los bienes o mercancías en depósito fiscal por parte del extranjero se debe pagar impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1, fracción I, de la ley señalada. Asimismo, el adquirente de dichos bienes o mercancías debe pagar dicho impuesto por la importación al país que realice de los mismos cuando los retire del almacén general de depósito en los que se encontraban bajo el régimen de depósito fiscal, esto es, por su introducción, ello con fundamento en el artículo 24, fracción I, del ordenamiento invocado. Amparo en revisión 674/2012. Electrodo Infra, S.A. de C.V. 6 de febrero de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. No. de Registro 2003438. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XIX. Tomo 1. Primera Sala. Materia administrativa. Tesis aislada. Abril, 2013. Tesis 1a. CXIX/2013 (10a.). Pág. 977.

Siempre se ha dicho que el IVA es un impuesto directo que grava el consumo. Como impuesto indirecto, el IVA fue diseñado para buscar en el consumo (y más concretamente, en el consumo realizado en territorio nacional) un indicio o una manifestación indirecta de riqueza que sea susceptible de ser gravada.

territorio nacional) un indicio o una manifestación indirecta de riqueza que sea susceptible de ser gravada.

En el caso aquí ejemplificado (al igual que en el de los bienes que se vendían estando en México bajo el régimen aduanero de depósito fiscal), es indiscutible que la operación en la que participa la empresa "IM-MEX B" entraña **un solo consumo**, el cual constituye el indicio o la manifestación indirecta de riqueza que se pretende gravar a través del impuesto indirecto.

Sin embargo, al reformar la LIVA se perdió la perspectiva de que se trata de un solo consumo, y se pretende gravar al adquirente dos veces por el mismo consumo, bajo el pretexto de que el gravamen corresponde a la ocurrencia de actos gravables diferentes, aunque uno de ellos (el de la importación), en realidad se considera realizado únicamente por virtud de la operancia de una ficción jurídica creada por la misma ley.

No es óbice a lo anterior, la posibilidad que se tendría de acreditar tanto el impuesto trasladado

por el vendedor, como el pagado con motivo de la importación temporal.

Ese acreditamiento se establece simplemente para respetar el principio básico de no gravar al consumo intermedio. En efecto, en el diseño de un IVA, el propósito fundamental es el establecer un gravamen de base amplia al consumo que realiza el consumidor final, por lo cual, se permite a los consumidores intermedios el acreditamiento del IVA que les fue trasladado por sus proveedores, así como aquel que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.²

Así, tenemos que el derecho al acreditamiento, de ninguna manera justifica el que el sistema haya sido diseñado de tal manera que pueda gravar un mismo consumo dos veces con el IVA.

CONCLUSIONES

Tener que pagar dos veces ese impuesto sobre un mismo consumo, genera una injustificada afectación distorsionante para los actores económicos que participan en este tipo de transacciones.

Esta afectación distorsionante, es el resultado de establecer una consecuencia en el IVA. La cual no está debidamente alineada al principio del destino que debe observar ese impuesto en operaciones internacionales para respetar la neutralidad del mismo.³

En efecto, con este doble pago del IVA sobre el mismo consumo, se está otorgando a este sector industrial un tratamiento más perjudicial del que corresponde a otros actores económicos en situaciones o circunstancias equiparables.

Por último, considero que para una afectación distorsionante de esta índole, no resultan válidas ni suficientes las razones aducidas por el legislador en cuanto a las necesidades de establecer mecanismos de control y administración tributaria tendentes a impedir supuestos "abusos" de algunos contribuyentes. •

² OECD. "INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES". *Third Meeting of the OECD Global Forum on VAT*. 5-6 November 2015, Paris, France. Chapter 1

³ OECD. "INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES". *Third Meeting of the OECD Global Forum on VAT*. 5-6 November 2015, Paris, France. Chapters 1 and 2