

CONSIDERACIONES RELATIVAS A RETENCIÓN DE IVA EN OPERACIONES DE DEPÓSITO FISCAL E IMPORTACIONES VIRTUALES CON CLAVE V5

LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ

Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
PRESIDENTE

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

CONSIDERACIONES RELATIVAS A RETENCIÓN DE IVA EN OPERACIONES DE DEPÓSITO FISCAL E IMPORTACIONES VIRTUALES CON CLAVE V5

LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ

Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Las autoridades fiscales, por medio del ejercicio de sus facultades de comprobación o mediante el envío de cartas-invitación para regularizarse, han venido requiriendo a los contribuyentes el pago de las retenciones que debieron efectuar del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se les trasladó por la adquisición bienes tangibles o por el uso o goce temporal, que les hayan enajenado u otorgado residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Entre los contribuyentes, a quienes les está requiriendo el pago de la retención o que demuestren que lo efectuaron en su momento, se encuentran aquellos que llevaron a cabo la extracción de mercancías de depósito fiscal que fueron introducidas por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, así como aquellos que adquirieron bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, los cuales son exportados e importados de manera virtual al amparo de pedimentos de importación definitiva con clave V5.

En el caso de la retención respecto de la extracción de mercancías de depósito fiscal se han emitido diversas tesis aisladas por los Tribunales Federales, dentro de las cuales algunas son favorables a los contribuyentes y otras no.

Esta situación de los requerimientos de las autoridades fiscales empezó a impactar en las operaciones de comercio exterior, de tal suerte que hubo un reclamo general de diversos actores que confluyen en este tipo de operaciones.

Por su parte, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), mediante una regla miscelánea fiscal estableció la posibilidad de que los contribuyentes que no hubieran retenido el IVA antes de la entrada en vigor de la regla puedan corregir su situación fiscal cumpliendo con los requisitos que se establece en esta, con lo cual incluso podrán considerar que el IVA correspondiente les fue trasladado y, por lo tanto, acreditarlo.

El tema de la retención del IVA, como veremos en el presente artículo, sigue siendo un tema discutido, pues aun cuando la implementación de la regla miscelánea fiscal concedió una buena oportunidad para corregirse, lo cierto es que los tribunales no han emitido un criterio definitivo con carácter jurisprudencial, así como tampoco se han agotado todos los argumentos que sustentan la no obligación de retener; además, la referida regla por un lado generó diversas interpretaciones sobre la forma de su aplicación y por otro lado, quedaron descubiertos los contribuyentes que durante el periodo del 22 de septiembre al 31 de diciembre de 2017 no retuvieron el IVA.

PROBLEMÁTICA EN EXTRACCIÓN DE MERCANCÍAS DE DEPÓSITO FISCAL

El artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) dispone que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.¹

Muchos contribuyentes que llevan a cabo la extracción de mercancías de depósito fiscal que fueron introducidas por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, no efectúan la retención del IVA, pues por un lado consideran que no hubo enajenación para efectos del IVA en territorio nacional y por otro lado, que no deben efectuar la retención, pues realizan el pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes, de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del citado artículo 1-A de la LIVA, el cual establece que no efectuarán la retención a que se refiere el artículo en cuestión, las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Por su parte, las autoridades fiscales obviamente sostienen lo contrario e incluso para sustentar que por la extracción de mercancías de depósito fiscal se debe efectuar la retención del IVA, tenemos conocimiento de que, además, han pretendido apoyarse en lo dispuesto por el artículo 31 del Reglamento de la LIVA, el cual dispone que para los efectos del artículo 10 de la LIVA, se entiende que la enajenación se realiza en territorio nacional, aun cuando la entrega material de los bienes se efectúe en los recintos fiscales o fiscalizados considerados como tales en la legislación aduanera.

Los Tribunales Federales competentes también se han pronunciado en diversas tesis aisladas. En este sentido, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) sostiene que si un particular adquiere bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional y efectúa la importación de estos, deberá enterar el IVA por dicha operación, de conformidad con lo previsto en el artículo 1°, fracción IV de la ley, sin que se encuentre obligado a retenerlo en términos del artículo 1-A, fracción III del mencionado ordenamiento, pues un mismo acto jurídico constituiría dos hechos gravables para la LIVA, lo que es contrario a la mecánica del impuesto referido.²

1 Artículo 1o.-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.

[...]

2 VII-P-2aS-895

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 1-A, FRACCIÓN III DE LA LEY DE LA MATERIA, NO ES EXIGIBLE EN AQUELLOS CASOS EN QUE LOS BIENES ADQUIRIDOS HAYAN SIDO IMPORTADOS Y SE HUBIERE PAGADO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE POR DICHA OPERACIÓN.”.

RTFJFA. Séptima Época. Año VI. No. 56. marzo 2016. p. 517.

Asimismo, diversas Salas Regionales del citado TFJA han emitido tesis aisladas en las que medularmente sostienen que tratándose de mercancías que se encuentra en un almacén general de depósito bajo el régimen de depósito fiscal, las mismas no han sido introducidas al país en términos de la Ley Aduanera y de la propia LIVA, por lo que no se actualiza una enajenación en territorio nacional; además, argumentan que quien extraiga la mercancía del depósito fiscal para su importación definitiva, adquiere el carácter de importador, encontrándose obligado exclusivamente al pago del IVA por la importación de bienes, mas no así a efectuar la retención del impuesto.³

Sin embargo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha pronunciado al respecto en una tesis aislada en el sentido de que la enajenación de bienes o mercancías que se encuentran en el régimen aduanero de depósito fiscal causa el IVA de conformidad con lo previsto por el artículo 1, fracción I, de la LIVA, pues una vez que las mercancías se encuentran en el depósito fiscal se consideran en territorio nacional, por lo que en términos de lo que dispone el artículo 10 de la LIVA se entiende que la enajenación se lleva a cabo en territorio nacional cuando en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante, máxime que no existe disposición legal que prescriba que el depósito fiscal no se encuentra en territorio nacional.⁴

Cabe señalar que en la sentencia que dio pie a la tesis que se comenta en el párrafo anterior, no hubo un análisis ni pronunciamiento relacionado con el segundo párrafo del artículo 1-A de la LIVA, el cual, como ya se mencionó, dispone que no efectuarán la retención a que se refiere este

3 VI-TASR-IX-16

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. NO SE ACTUALIZA UNA ENAJENACIÓN EN TERRITORIO NACIONAL PARA EFECTOS DE DICHA LEY RESPECTO DE MERCANCÍAS QUE SE ENCUENTRAN BAJO EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL EN EL ALMACÉN GENERAL AUTORIZADO PARA ELLO.”.

RTFJFA. Sexta Época. Año II. No. 20. agosto 2009. p. 290.

VII-P-1aS-542

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. NO ESTÁN OBLIGADAS A EFECTUAR LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO RELATIVO, LAS PERSONAS FÍSICAS O MORALES QUE ADQUIERAN EL CARÁCTER DE IMPORTADOR AL EXTRAER LAS MERCANCÍAS DEL DEPÓSITO FISCAL PARA SU IMPORTACIÓN DEFINITIVA.

RTFJFA. Séptima Época. Año III. No. 22. mayo 2013. p. 183.

VI-TASR-IX-15

EXCEPCIÓN EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1-A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE EN 2003 Y 2004.

RTFJFA. Sexta Época. Año II. No. 20. agosto 2009. p. 289.

4 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.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, Tesis: 1a. CXIX/2013 (10a.) Página: 977.

artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto, exclusivamente por la importación de bienes, por lo que este argumento sigue vigente.⁵

PROBLEMÁTICA EN IMPORTACIONES CON PEDIMENTOS DE IMPORTACIÓN DEFINITIVA CON CLAVE V5

Otros casos en los que también se ha presentado el tema de la no retención del IVA es respecto de los contribuyentes que adquieren bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, los cuales son importados de manera definitiva al amparo de pedimentos de importación definitiva con clave V5.

Las importaciones con pedimentos con clave V5 es una facilidad administrativa establecida en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (RCGMCE) para evitar lo que se conoce en el medio como vuelta en “U”; esto es, prescindir del traslado de bienes que fueron sometidos un proceso conforme a un programa IMMEX al exterior para después importarlos de manera definitiva.

El procedimiento, medularmente, consiste en que se presenten ante el mecanismo de selección automatizado, los pedimentos con las claves V5 que amparen el retorno virtual de las mercancías 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, debiéndose en este último caso, 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, entre otras cosas.

En este caso hay ingrediente adicional, consistente en que la regla de las RCGMCE que contiene la facilidad administrativa es la que establece 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 LIVA, 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.

ACREDITAMIENTO DE IVA NO RETENIDO, REGLA 4.1.11.

En la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 y sus anexos 1-A y 3, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 21 de septiembre de 2017, se adicionó la Regla 4.1.11, en la que se estableció la posibilidad de que los contribuyentes que no hubieren retenido el IVA en términos del artículo 1-A, fracción III de la LIVA antes de la entrada en vigor de la presente regla, puedan corregir su situación fiscal, siempre y cuando realicen el entero de una cantidad equivalente al impuesto que debieron haber retenido, conjuntamente

⁵ “Artículo 1o-A.- ... 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.”

con la actualización, los recargos y, en su caso, las multas que procedan; aunado a que los contribuyentes que enteren o compensen el impuesto en términos de la regla en comento, podrán considerar que el IVA correspondiente les fue trasladado y, por lo tanto, acreditarlo.⁶

Posteriormente, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 (RMF2018) se incluyó nuevamente la Regla 4.1.11., para que los contribuyentes que no hubieren retenido el IVA hasta antes del 21 de septiembre de 2017 puedan corregirse, para cual deben cumplir prácticamente los mismos requisitos.

La referida regla generó diversas interpretaciones sobre la forma de su aplicación, pues por un lado se manejó que para corregirse se tenían que presentar declaraciones complementarias en las que se pague la retención y a partir de ahí acreditar el IVA y por otro lado, se interpretó que se podía hacer un solo pago definitivo sin posibilidad de acreditamiento, pues en papales de trabajo se haría la determinación y el acreditamiento.

Por otro lado, dado que la regla publicada el 21 de septiembre de 2017 permitía corregirse por las operaciones realizadas hasta antes de esa fecha y la regla publicada el 22 de diciembre de 2017 en vigor a partir del 1° de enero de 2018 permite a los contribuyentes corregirse que no lo hubieran hecho hasta antes del 21 de septiembre de 2017, implica que los contribuyentes que durante el período del 22 de septiembre al 31 de diciembre de 2017 no retuvieron el IVA no puedan corregirse.

ARGUMENTOS QUE SUSTENTAN LA NO RETENCIÓN DEL IVA

El artículo 1-A, fracción III, de la LIVA, dispone que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, las personas que adquieran bienes que enajenen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Al respecto, dada la imposibilidad material que existe para obligar al residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país al pago del IVA, se creó el supuesto normativo de retención, con el efecto de poner en el lugar de dicho extranjero -que es el sujeto de la obligación tributaria de pago- al retenedor, para el cumplimiento efectivo de la respectiva obligación.

Consideramos que tratándose de la extracción de mercancías de depósito fiscal no hay obligación de retener el IVA, pues en términos de lo dispuesto por el artículo 10 de la LIVA no hay

⁶ 4.1.11. Para los efectos del artículo 5, fracción IV de la Ley del IVA, los contribuyentes que no hubieren retenido el IVA en términos del artículo 1-A, fracción III de la misma Ley antes de la entrada en vigor de la presente regla, podrán corregir su situación fiscal, siempre y cuando realicen el entero de una cantidad equivalente al impuesto que debieron haber retenido, juntamente con la actualización, los recargos y, en su caso, las multas que procedan.

En caso de que el contribuyente tenga un saldo a favor, podrá compensar dicho saldo a favor contra una cantidad equivalente al impuesto que debió haber retenido actualizado, en términos del artículo 23 del CFF, siempre que entere los recargos y, en su caso, las multas que procedan. Cuando los contribuyentes enteren o compensen el impuesto en los términos de esta regla, podrán considerar que el IVA les fue trasladado y, por lo tanto, acreditarlo. Para acogerse al beneficio establecido en la presente regla, se deberá estar a lo dispuesto en la ficha de trámite 10/IVA "Solicitud de acreditamiento de IVA no retenido", contenida en el Anexo 1-A.

enajenación en territorio nacional. La citada norma dispone que 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.

De acuerdo con lo anterior, para que la enajenación se considere que se realizó efectivamente, es imprescindible que haya un envío al adquirente del bien si este se encuentra en el país o que haya entrega material del bien por el enajenante en el país, situaciones que en el caso de extracción de mercancías de depósito fiscal no se cumple, pues por un lado nunca hay un envío al adquirente y por otro lado, quien realiza la entrega material de los bienes no es el enajenante, sino el propio almacén general de depósito donde estaban las mercancías en depósito fiscal.

En cuanto al artículo 31 del Reglamento de la LIVA consideramos que no es aplicable, pues el régimen de depósito fiscal es distinto al recinto fiscal o fiscalizado, de tal suerte que la Ley Aduanera en diversos artículos distingue a dichas figuras.

Independientemente de lo anterior, aún en el supuesto de que efectivamente hubiera enajenación en territorio nacional, entonces resultaría aplicable el párrafo segundo del artículo 1-A de la LIVA, el cual establece que no efectuarán la retención las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del IVA exclusivamente por la importación de bienes. En este sentido, si una persona realiza una importación de bienes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1°, fracción IV, de la LIVA, es claro que se encuentra obligada a realizar el pago del IVA, exclusivamente por dicha operación, quedando exenta de realizar la retención del mismo por la adquisición de los bienes enajenados por su proveedor en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, de conformidad con lo previsto por el citado párrafo segundo del artículo 1-A de la LIVA.

En relación con lo anterior, el TFJA se ha pronunciado en el sentido de que la obligación de retener el IVA de conformidad con lo previsto en el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del IVA, no es exigible en aquellos casos en que los bienes adquiridos hayan sido importados y se hubiere pagado el IVA por la importación.

A continuación, cito textualmente uno de los precedentes del TFJA:

VII-P-2aS-895

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 1-A, FRACCIÓN III DE LA LEY DE LA MATERIA, NO ES EXIGIBLE EN AQUELLOS CASOS EN QUE LOS BIENES ADQUIRIDOS HAYAN SIDO IMPORTADOS Y SE HUBIERE PAGADO EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE POR DICHA OPERACIÓN.- El artículo 1°, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que están obligadas al pago de dicho impuesto, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, importen bienes o servicios. Por su parte, el artículo 1-A, fracción III, del referido ordenamiento jurídico, dispone que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que 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. De manera que, si un particular adquiere bienes de un residente en el extranjero sin

establecimiento permanente en territorio nacional y efectúa la importación de los mismos, deberá enterar el impuesto al valor agregado por dicha operación, de conformidad con el artículo 1º, fracción IV de la ley, sin que se encuentre obligado a retenerlo en términos del artículo 1-A, fracción III del mencionado ordenamiento, pues un mismo acto jurídico constituiría dos hechos gravables para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que es contrario a la mecánica del impuesto referido. Lo anterior, porque la finalidad del impuesto al valor agregado, es eliminar los efectos de distorsión en la carga fiscal de los bienes y servicios, ya que por un lado se permite liberar totalmente de carga fiscal las exportaciones aplicando la tasa del 0% y, en contrapartida, someter las importaciones a la misma carga que los productos o servicios nacionales, obteniéndose de esta manera una neutralidad en el ámbito de los impuestos indirectos aceptable tanto en el ámbito internacional, como dentro del mercado nacional, entre los productos extranjeros y nacionales.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3290/14-11-03-6/AC1/628/15-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de agosto de 2015, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra. -Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz. -Secretaria: Lic. Alín Paulina Gutiérrez Verdeja.

(Tesis aprobada en sesión de 8 de septiembre de 2015)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año VI. No. 56. marzo 2016. p. 517.

En el precedente transcrito se señala que si un particular adquiere bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional y efectúa la importación de los mismos, deberá enterar el IVA por dicha operación, de conformidad con el artículo 1º, fracción IV de la Ley del IVA, sin que se encuentre obligado a retenerlo en términos del artículo 1-A, fracción III del mencionado ordenamiento, pues un mismo acto jurídico constituiría dos hechos gravables para la Ley en comento.

Lo anterior hace sentido con lo que establece el segundo párrafo del artículo 1-A de la Ley del IVA, al establecer que no efectuarán la retención, a que hace referencia ese mismo precepto, las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del IVA exclusivamente por la importación de bienes.

Con base en lo anterior, consideramos que los contribuyentes que adquieren mercancías en depósito fiscal de extranjeros sin establecimiento permanente en el país no deben efectuar la retención, ya que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º, fracción IV, de la Ley del IVA, el cual señala que están obligadas al pago del IVA las personas que en territorio nacional importen bienes o servicios, dicho contribuyentes pagan el IVA por la importación.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 120, fracción I, de la ley Aduanera, las mercancías que se encuentren bajo el régimen de depósito fiscal se pueden extraer total o parcialmente para su importación definitiva, si son de procedencia extranjera.

En ese orden de ideas, las mercancías que se encuentren en el régimen de depósito fiscal, y se extraigan del almacén general de depósito para su importación definitiva al país (al ser mercancía de procedencia extranjera), como resultado de dicha importación, generan la obligación de pagar

los impuestos correspondientes a la importación, entre ellos el IVA; lo anterior, de conformidad con la fracción IV del artículo 1 de la Ley en la materia.

Luego entonces, si se retiran mercancías ubicadas en almacenes generales de depósito (por estar en el régimen de depósito fiscal) para su importación definitiva, quien paga el IVA correspondiente a dicha importación no está obligado a retener y enterar el IVA por la enajenación de estas mercancías, esto de conformidad con lo previsto en el artículo 1-A, párrafo segundo de la LIVA.

Ciertamente, como se mencionó con antelación, la SCJN en una tesis aislada sostiene que la enajenación de bienes o mercancías que se encuentran en el régimen aduanero de depósito fiscal causa el IVA, pues una vez que las mercancías se encuentran en el depósito fiscal se consideran en territorio nacional, por lo que se entiende que la enajenación se lleva a cabo en territorio nacional cuando en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante, máxime que no existe disposición legal que prescriba que el depósito fiscal no se encuentra en territorio nacional.

Sin embargo, en la tesis en cuestión ni mucho menos en la sentencia que dio pie a la misma hay un análisis o pronunciamiento relacionado con el segundo párrafo del artículo 1-A de la LIVA, esto es, el Máximo Tribunal no valoró el alcance de dicha porción normativa en cuanto a que no efectuarán la retención las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes, por lo que este argumento sigue estando vigente para efectos hacerse valer como defensa.

Todo lo anterior también aplica para el caso de los contribuyentes los contribuyentes que adquieren bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, mismos que son importados de manera definitiva al amparo de pedimentos de importación definitiva con clave V5.

Esto es así, ya que el contribuyente que lleva a cabo la importación definitiva por medio de un pedimento de importación con clave V5, realiza el pago del IVA correspondiente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º, fracción IV, de la LIVA, el cual señala que están obligadas al pago del IVA las personas que en territorio nacional importen bienes o servicios.

Por lo que estos contribuyentes al haber realizado la importación definitiva y pagado el IVA por esta operación, consideramos que tampoco tienen la obligación de efectuar la retención del IVA a la empresa residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 1-A de la LIVA.

No es óbice a lo anterior, que la regla que establece la facilidad administrativa en comento, señale que para efectos de dicha 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 LIVA, 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.

Lo anterior es así, en atención a que con base en una interpretación armónica y sistemática de la LIVA y la regla de las RCGMCE, consideramos que si esta última hace referencia al artículo 1-A, fracción III, de la LIVA, entonces esta última disposición debemos aplicarla en todos sus términos, esto es, también debemos aplicar el segundo párrafo del citado artículo, el cual, como ya se señaló con antelación, establece que no efectuarán la retención las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del IVA exclusivamente por la importación de bienes.

Considerar lo contrario, esto es, que no es aplicable la excepción a la obligación de retener el IVA, entonces resultaría que la regla está por encima de la ley, lo cual en nuestro sistema jurídico no es permisible, pues las reglas de la RCGMCE por virtud del principio de legalidad tributaria en su vertiente de reserva de ley y de supremacía normativa, no pueden ir más allá de lo que establece la ley.

CONCLUSIÓN

La obligación de retener el IVA sigue siendo un tema sujeto a discusión, pues no hay una definición concreta en cuanto al alcance del segundo párrafo del artículo 1-A, fracción III, de la LIVA.

Lo anterior cobra mayor relevancia si consideramos que con la emisión de la Regla 4.1.11., queda claro que para la autoridad fiscal si no se paga en tiempo y forma el IVA trasladado y retenido, este no es acreditable. Con esta postura la afectación económica no serían exclusivamente los recargos y actualización correspondientes al IVA a cargo, pues con la imposibilidad del acreditamiento el efecto del IVA a cargo no se neutralizaría. Además, creemos que la implementación de esta norma fue únicamente para paliar el reclamo general de los diversos actores que llevan a cabo las operaciones de comercio exterior que no ocupan.

Consideramos que jurídicamente sigue siendo válido sostener que en términos del artículo 10 de la LIVA no existe enajenación por las razones apuntadas con antelación, máxime que el artículo 31 del Reglamento de la LIVA no es aplicable.

Finalmente, aun cuando se concluyera que sí hay enajenación y, por tanto, obligación de retener por parte del adquirente de los bienes, entonces podemos acudir al segundo párrafo del artículo 1-A, fracción III, de la LIVA, que establece la no obligación de efectuar la retención del IVA.