

EXCEPCIÓN ADUANERA. LA NO RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A PESAR DE QUE LA ENAJENACIÓN SE REALIZÓ EN TERRITORIO NACIONAL

Por Mtro. Luis Moreno¹
Abogado

SUMARIO: 1. Planteamiento del Problema; 2. Análisis del supuesto. Excepción a la Regla; 3. La Conclusión; 4. Precedente Jurisdiccional.

RESUMEN: En toda enajenación de mercancías en territorio nacional el individuo queda obligado al pago de contribuciones y a la retención respectiva. Sin embargo en el presente artículo se hablará de un caso en materia aduanera donde rige la excepción a la regla. El estudio, aunque sencillo, merece especial atención debido a que en la práctica suelen presentarse actos arbitrarios por carecer de un estudio integral del tema.

PALABRAS CLAVE: Retención, régimen aduanero, impuesto al valor agregado, importación, depósito fiscal, aduana.

ABSTRACT: In every transfer of goods in country the individual is obliged to pay contributions and the respective retention. However in this article will discuss a custom matters case where the exception prevail over to the rule. The study, although simple, deserves special attention Because in practice arbitrary acts often happen for lack of a comprehensive study of the subject.

KEY WORDS: Retention, System Customs, Value Added Tax, Import, warehouse, Customs.

¹ Abogado egresado de la facultad de Jurisprudencia de la Universidad Autónoma de Coahuila, titulado desde 1993, con Especialidad en Derecho Administrativo y Constitucional y estudios concluidos de Maestría en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Adicionalmente se ha especializado en operación aduanera, derecho aduanero y prácticas desleales de comercio internacional y derecho administrativo, a través de cursos, seminarios, diplomados y congresos impartidos por diversas instituciones académicas, gubernamentales y asociaciones, como la Universidad Autónoma de México, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Secretaría de Economía, Barra Nacional de Abogados y Barra Mexicana de Abogados, entre otros.

I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En esta ocasión, analizaremos una característica del régimen aduanero de depósito fiscal, vista desde su ángulo fiscal. Se trata de un grado de excepción fiscal aplicable en materia aduanera no contemplada muchas veces por la autoridad fiscalizadora, quien puede colocarse aparentemente entre la espada y la pared, por lo siguiente.

Me refiero a aquellos actos de autoridad, cuando se pretende determinar la existencia de una irregularidad por no retener el impuesto al valor agregado tratándose de una enajenación realizada en territorio nacional pero dentro de un régimen aduanero llamado depósito fiscal.

El supuesto de facto es el siguiente: El contribuyente auditado primero adquirió mercancía enajenada por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país durante el depósito fiscal y luego decidió importar en definitiva dicha mercancía. Un día común, es requerido por la autoridad hacendaria, quien en ejercicio de sus facultades de comprobación decide auditarlo, detectando que efectivamente dentro de sus actividades, el contribuyente estuvo en calidad de comprador en una enajenación en territorio nacional mientras la mercancía estaba dentro de un almacén fiscal en la aduana, bajo el régimen aduanero de depósito fiscal. Conforme a lo anterior, la autoridad pretende fincar un crédito fiscal porque no retuvo el impuesto al valor agregado.

La autoridad, en su afán persecutor y fiscalizador, entiende que ante tal hecho se actualiza la hipótesis de retención del impuesto a que hace referencia el artículo 1-A, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cuyo texto reza:

“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.”

2.- ANÁLISIS DEL SUPUESTO. EXCEPCIÓN A LA REGLA

De primera impresión, a la autoridad le basta que en el territorio nacional se haya practicado una venta de mercancías para pedir la comprobación de la retención de la contribución en comento.

Hasta aquí, quedaría encuadrada la hipótesis legal que pudiera servir a la autoridad para solicitar con justo derecho la declaración de las retenciones por este concepto, tomando

en consideración inclusive documentos presuntamente comprobatorios de que la venta efectivamente se realizó en territorio mexicano como el pedimento de importación primigenio y el pedimento con la que el comprador extrajo la mercancía del depósito fiscal.

Sin embargo, la autoridad de manera oficiosa y en aras de una adecuada administración fiscalizadora, antes de cerrar su auditoría, es preciso que conozca a detalle por qué el contribuyente auditado no está incurriendo en ningún tipo de irregularidad. Debe entonces, estar atenta no solo a la porción normativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino que debe desmenuzar a detalle el dispositivo legal con el que pretende fundamentarse, puesto que la posición del contribuyente auditado se encuentra exceptuada ante dicha ley.

En efecto, es precisamente el artículo en comento, donde se contiene la excepción de retener y luego enterar el impuesto al valor agregado, tratándose de importaciones sujetas al multicitado régimen aduanero. Volvamos al dispositivo legal en la parte conducente y enseguida hagamos una exégesis del mismo:

“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 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.”

En primer lugar, se encuentra establecida de manera general la obligación de retener el impuesto al valor agregado que se les traslade y se ubique en los supuestos citados.

Luego, posicionados en la fracción III del dispositivo legal en comento, vemos que trata de los bienes tangibles. El supuesto citado en el primer párrafo contiene a su vez variantes, a saber:

- a) Obligación para aquellas personas que adquieran un bien tangible.
- b) Obligación para aquellas personas que usen temporalmente un bien tangible.
- c) Obligación para aquellas personas que gocen temporalmente el bien tangible.

Cualquiera de estos sujetos debe haber celebrado la enajenación u otorgamiento, según el caso, con un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en el país.

Hasta aquí, quedaría aparentemente resuelto el problema, falta una parte indispensable para desvanecer lo observado por la autoridad: la parte de la importación y su régimen aduanero.

El caso que estudiamos se trató de una enajenación durante el régimen aduanero de depósito fiscal.

Como han corroborado, en el mismo texto legal el legislador dispuso con suma claridad, específicamente en el antepenúltimo párrafo la excepción tratándose de importaciones de bienes. Esta es una excepción contenida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, precisamente consiste en que no se está obligado a la retención de la que versa el artículo analizado, es decir, la retención del impuesto al valor agregado, para aquellas personas físicas o morales en la importación de bienes.

Lo anterior, contiene una lógica jurídica, puesto que el impuesto al valor agregado sólo se paga en caso de importaciones definitivas acorde a lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cuyo contenido establece:

*“Artículo 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:
“I.- Las que, en términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.
“(...)”*

El dispositivo legal atiende a dos supuestos en los que no se pagan impuestos:

1. Cuando la importación no llega a consumarse, y,
2. Cuando la importación es temporal, ya sea retornándose al extranjero o simplemente transiten por territorio nacional.

En nuestro análisis, es de suponerse que en un primer momento se introdujo mercancía a territorio nacional a un régimen de depósito. En el régimen aduanero de depósito es una importación que no llega a consumarse, puesto que solamente se determinan los impuestos al comercio exterior mas no se entera el impuesto, ni se puede disponer libremente del bien, concretándose a quedarse sólo en depósito, como lo establece el primer párrafo del artículo 119 de la Ley Aduanera:

“Artículo 119.- El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y

Actividades Auxiliares del Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras. El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior así como las cuotas compensatorias (...)”

(Énfasis añadido)

Así las cosas, la naturaleza de este tipo de régimen, como su propio nombre lo indica es primordialmente para que la mercancía quede en depósito, no llega a consumarse en definitiva la importación puesto que se queda en un almacén autorizado por las autoridades hacendarias.

De acuerdo con el especialista en la materia, el licenciado Ernesto Silva Juárez, este tipo de régimen aduanero es muy especial, porque las mercancías permanecen guardadas, cuidadas, custodiadas por una almacenadora, durante un tiempo determinado, mientras que el contribuyente toma una decisión de importarlas, exportarlas o cualquier otro régimen. Igual que en los regímenes de importación y exportación temporal, en el pedimento se determinan los impuestos al comercio exterior y cuotas compensatorias, pero no se pagan.²

Igualmente el maestro Pedro Trejo Vargas, al tratar el tema de depósito fiscal, comenta que este régimen se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias, en su caso; esto es, que no se requiere realizar el pago de los impuestos y cuotas compensatorias al momento de destinar las mercancías al régimen, sino que únicamente se requiere hacer el cálculo correspondiente y señalar en el pedimento la clave correspondiente a “pago pendiente”, debiéndose pagar los impuestos hasta la extracción de las mercancías. Lo anterior, permite al importador incorporar bienes al territorio nacional con la suspensión del pago de impuestos, lo cual le da la oportunidad de venderlos o destinarlos a la economía del país sin el previo desembolso de dinero, hasta que las mercancías sean extraídas del almacén mediante el pedimento de extracción correspondiente. Así, las mercancías podrán retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando previamente los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero, para lo cual deberán optar al momento del ingreso de la mercancía al depósito fiscal, si la determinación del importe a pagar se actualizará en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación o conforme a la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar de los Estados Unidos de América, durante el período comprendido entre la entrada de las mercancías al territorio nacional, de conformidad con los supuestos de causación establecidos en el artículo 56 de la Ley Aduanera, o al almacén

² SILVA JUÁREZ, Ernesto, *Ley Aduanera Comentada*, PAC, México 2009, p. 723

en el caso de exportaciones, y su retiro del mismo; así como pagar previamente las demás contribuciones y cuotas compensatorias que, en su caso, correspondan.³

Bajo ese tenor, debemos entonces entender que al sujetarnos al régimen aduanero de depósito fiscal solo existe la determinación mas no el pago del tributo.

Como atinadamente lo explica el doctor Jorge Witker, aduaneramente la determinación de la obligación tributaria aduanera por el sujeto pasivo (importador o agente de aduanas) consistiría en que éste, luego de reconocer la mercadería a importar, procede a su clasificación en una determinada y específica posición del arancel aduanero y conforme a la naturaleza del impuesto allí estipulado (ad valorem y/o específico) procede a valorar y/o medir, pesar y contar para luego combinar la base imponible con la respectiva alícuota y materializar así la liquidación o cuantificación de los impuestos que gravan la mercancía a importar. Finalmente, comunica al sujeto activo (administración) la determinación efectuada y acompaña el comprobante de pago del monto del impuesto liquidado.⁴

Ahora bien, para que se consideren definitivamente importadas las mercancías, éstas pueden ser retiradas del Almacén fiscal y es hasta entonces cuando se pagan todos los impuestos como lo indica el artículo 120, fracción I y segundo párrafo de la Ley Aduanera:

“Artículo 120.- Las mercancías en depósito fiscal podrán retirarse del lugar de almacenamiento para:

“I.- Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.

“(…)

“Las mercancías podrán retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero

“(…)”

3.- LA CONCLUSIÓN

Como corolario de lo anterior, podemos cuestionarnos: si en el régimen de depósito fiscal, el extranjero importador-vendedor no estaba obligado a pagar impuestos al comercio exterior, ¿Qué razón u obligación tendría el comprador-contribuyente y posterior importador a régimen definitivo, de retener un impuesto que aquel importador-vendedor nunca enteró porque legalmente no estaba obligado?

³ TREJO VARGAS, Pedro. *El sistema aduanero de México*, Virgilio Vallejo, México 2003, p. 275

⁴ WITKER, Jorge, *Derecho Tributario aduanero* Segunda Edición, México 1999, p. 94

La respuesta estimados lectores, como habrán podido percatarse es que estamos ante un grado de excepción que hace la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual en un estado de derecho no puede tomarse de manera aislada y debe vincularse a los preceptos de la ley especial, para determinar en justicia que el comprador en depósito fiscal no está obligado a retener un impuesto, a pesar de que la compra venta se realizó en territorio nacional. Únicamente está obligado a pagarlo una vez que se importa la mercancía extrayéndola del depósito fiscal, habida cuenta que el importador a régimen de depósito fiscal determina el impuesto mas no lo entera al fisco.

La pauta entonces derivó de una característica esencial de este tipo de Régimen Aduanero: Solo se determinan o se calculan las contribuciones mas no se enteran al momento de entrar bajo dicho régimen, y por tanto, jurídicamente es imposible verificar una retención de contribuciones.

4.- UN PRECEDENTE JURISDICCIONAL

Por último, tratándose de casos prácticos, el Segundo Tribunal Colegiado Auxiliar con Residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México, de manera similar a nuestro estudio dictó en una de sus sentencias, en la cual extrae además de lo hasta aquí dicho otra consecuencia ilegal en caso de que se siguiera insistiendo en que sí se deba retener el impuesto: se verificaría un doble pago del tributo. La tesis es la siguiente:

“Registro No. 163524

“Localización: Novena Época

“Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

“Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Octubre de 2010

“Página: 3223

“Tesis: II.2o.T.Aux.17 A

“Tesis Aislada

“Materia(s): Administrativa

“VALOR AGREGADO. LA EMPRESA EXTRANJERA QUE INTRODUCE MERCANCÍAS AL PAÍS BAJO EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO FISCAL, NO ESTÁ OBLIGADA A RETENER EL IMPUESTO RELATIVO SI POSTERIORMENTE ÉSTAS SON IMPORTADAS DEFINITIVAMENTE POR UNA PERSONA DIVERSA.- El artículo 1o.-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, impone a las personas físicas y 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, la obligación de retener el impuesto que

corresponda, cuando tales actos se realicen dentro del territorio nacional. Por otra parte, conforme a los artículos 119 y 120 de la Ley Aduanera, el régimen de depósito fiscal es el almacenamiento de mercancías, tanto de procedencia extranjera como nacional, en un almacén general de depósito autorizado de acuerdo con la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, y cuando sean de procedencia extranjera podrán ser retiradas del lugar de almacenamiento para ser importadas definitivamente, previo pago de los impuestos al comercio exterior y del derecho de trámite aduanero. En estas condiciones, depositadas en un almacén autorizado, aquéllas no pierden su calidad de productos extranjeros ni se entiende que a partir de ese momento fueron importadas sino, únicamente, que se situaron en un almacén para su despacho. Por tanto, la empresa extranjera que introduce mercancías al país bajo el régimen de depósito fiscal, las cuales posteriormente son importadas definitivamente por una persona diversa -aun cuando ésta pueda ser la finalidad del almacenaje-, no está obligada a retener el impuesto al valor agregado, porque el importador es quien debe pagar aquella contribución, en términos del artículo 24, fracción I, de la ley relativa, ya que considerar que ambas están obligadas a ello, llevaría a establecer un doble pago por el mismo hecho imponible.

“SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO AUXILIAR, CON RESIDENCIA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO.

“Amparo directo 157/2010. Unión Química, S.A. de C.V. 20 de agosto de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Alfredo Enrique Báez López. Secretario: Manuel Monroy Álvarez.”