

EXPEDIENTE: 4/23-ERF-01-7

ACTORA: ***** ** ***** ** *

MAGISTRADO INSTRUCTOR: FRANCISCO JAVIER MARÍN
SARABIA

SECRETARIA DE ACUERDOS: NATALY PRISCILA SOLANO
SALGADO

Ciudad de México, a **quince de agosto de dos mil veintitrés.- VISTOS** los autos del juicio al rubro citado, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49, 50 y 58-26, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se dicta la siguiente **sentencia definitiva**.

RESULTANDOS

1.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el **09 de enero de 2023**, el C. *****¹, en representación legal de *****², promovió juicio contencioso administrativo en contra de la resolución contenida en el oficio *****³, de 08 de noviembre de 2022, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría de Comercio Exterior del Norte Centro de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se determinó un crédito fiscal en materia de comercio exterior en cantidad total de \$9,233,406.10 (nueve millones doscientos treinta y tres mil cuatrocientos seis pesos 10/100 M.N.), por concepto de Impuesto al Valor Agregado omitido actualizado que debió retener y enterar, recargos y multas, correspondiente al ejercicio fiscal de 2019.

2.- Mediante proveído de **10 de enero de 2023**, se admitió a trámite la demanda de nulidad, ordenándose emplazar a la autoridad demandada para que dentro del término de ley formulara su contestación respectiva, lo que aconteció mediante oficio presentado en la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Metropolitanas el **08 de marzo de 2023**, en el que sostuvo la legalidad de la resolución impugnada, contravirtió los conceptos de anulación de la actora y ofreció las pruebas que estimó oportunas.

3.- En proveído de **09 de marzo de 2023**, se tuvo por contestada la

¹ Nombre de Tercero, Persona Física

² Nombre de la Parte Actora

³ Datos relativos a la resolución impugnada

demanda; así como también se citó a las partes para comparecer a la audiencia de fijación de litis a que se refiere el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.- En el acta de fecha **27 de junio de 2023**, se hizo constar que se llevó a cabo, con la presencia de ambas partes, la audiencia de fijación de litis.

5.- Por acuerdo de **03 de julio de 2023**, entre otras cuestiones, visto el estado procesal del juicio y advirtiéndose que no existía ninguna cuestión pendiente por resolver, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 47, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se concedió a las partes el plazo legal para que formularan sus alegatos por escrito, por lo que una vez concluido dicho plazo, quedando debidamente integrados los autos, se procede a dictar **sentencia definitiva**.

C O N S I D E R A N D O

PRIMERO.- Esta Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar es plenamente competente para conocer del presente asunto, con fundamento en los artículos 3, fracción II, 28, primer párrafo, fracción III, 29 y 30, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con los diversos 9, fracción III y 50, primer párrafo, fracción VI, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDO.- La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos, con la exhibición que de ella realiza la actora y que hace prueba plena de conformidad con los artículos 129 y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, así como con el reconocimiento expreso que de la misma hace la autoridad en su contestación a la demanda, en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

TERCERO.- Este Órgano Colegiado procede al estudio del asunto que nos ocupa, así como al análisis y resolución de los agravios planteados por [la empresa actora](#) en contra del acto que en este juicio tiene el carácter de impugnado, para lo cual se estima conveniente señalar en este punto, que resulta innecesario transcribir los conceptos de impugnación hechos valer por ella, habida cuenta que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no prevé como obligación dicha transcripción para cumplir con los requisitos de congruencia y exhaustividad, pues tales principios se satisfacen cuando **se resuelve la cuestión efectivamente planteada**, pues a éstos se les estudiará y dará respuesta.

Al respecto, por analogía, sirve como apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **2a./J. 58/2010**, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 830, Tomo XXXI, Mayo 2010, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 164618, de rubro y texto siguiente:

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN. De los preceptos integrantes del capítulo X "De las sentencias", del título primero "Reglas generales", del libro primero "Del amparo en general", de la Ley de Amparo, no se advierte como obligación para el juzgador que transcriba los conceptos de violación o, en su caso, los agravios, para cumplir con los principios de congruencia y exhaustividad en las sentencias, pues tales principios se satisfacen cuando precisa los puntos sujetos a debate, derivados de la demanda de amparo o del escrito de expresión de agravios, los estudia y les da respuesta, la cual debe estar vinculada y corresponder a los planteamientos de legalidad o constitucionalidad efectivamente planteados en el pliego correspondiente, sin introducir aspectos distintos a los que conforman la litis. Sin embargo, no existe prohibición para hacer tal transcripción, quedando al prudente arbitrio del juzgador realizarla o no, atendiendo a las características especiales del caso, sin demérito de que para satisfacer los principios de exhaustividad y congruencia se estudien los planteamientos de legalidad o inconstitucionalidad que efectivamente se hayan hecho valer.

Contradicción de tesis 50/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Noveno Circuito, Primero en Materias Civil y de Trabajo del Décimo Séptimo Circuito y Segundo en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. 21 de abril de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

Tesis de jurisprudencia 58/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de mayo de dos mil diez.

Asimismo, cabe destacar que los argumentos de anulación planteados por la demandante se analizarán, en atención a los hechos y los puntos debatidos, y sus planteamientos torales, **sin necesidad de atenderlos renglón por renglón**, ni en el orden en que se propusieron, según lo establece el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; lo que no implica inobservar su derecho de defensa y los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos, consagrados en el artículo 17 constitucional, dado que como se adelantó, éstos se cumplen al estudiarse en su integridad **la cuestión efectivamente planteada**.

Lo anterior tiene sustento en la Tesis Aislada **1a. CVIII/2007**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la página 793, del Tomo XXV, mayo de 2007, Novena Época, del Semanario Judicial de la

Federación, con Registro digital 172517, de rubro y texto siguientes:

GARANTÍA A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA COMPLETA TUTELADA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES. *El derecho fundamental contenido en el referido precepto constitucional implica, entre otras cosas, el deber de los tribunales de administrar justicia de manera completa, en atención a los cuestionamientos planteados en los asuntos sometidos a su consideración, analizando y pronunciándose respecto de cada punto litigioso, sin que ello signifique que tengan que seguir el orden expuesto por las partes o que deban contestar argumentos repetitivos, pues los órganos encargados de dirimir las controversias están en aptitud de precisar las cuestiones a resolver, lo que puede o no coincidir con la forma o numeración adoptada en los respectivos planteamientos, y aunque no pueden alterar los hechos ni los puntos debatidos, sí pueden e incluso deben definirlos, como cuando la redacción de los escritos de las partes es oscura, deficiente, equívoca o repetitiva. Esto es, los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos judiciales no pueden llegar al extremo de obligar al juzgador a responder todas las proposiciones, una por una, aun cuando fueran repetitivas, ya que ello iría en demérito de otras subgarantías tuteladas por el referido precepto constitucional -como las de prontitud y expeditéz- y del estudio y reflexión de otros asuntos donde los planteamientos exigen la máxima atención y acuciosidad judicial, pues la garantía a la impartición de justicia completa se refiere únicamente a que los aspectos debatidos se resuelvan en su integridad, de manera que sólo deben examinarse y solucionarse las cuestiones controvertidas que sean necesarias para emitir la decisión correspondiente.*

Amparo directo en revisión 1681/2006. Arfer de la Laguna, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Constanza Tort San Román.

CUARTO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis conjunto de los conceptos de impugnación PRIMERO, SEGUNDO, TERCERO, CUARTO y QUINTO, al estar estrechamente relacionados entre sí, planteados por [la actora](#) en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN PRIMERO.

La resolución impugnada resulta ilegal al contravenir lo dispuesto por los artículos 1 y 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como las reglas 7.3.1., Apartado C, fracción VI, inciso a), y la 7.3.3., fracción XIV de las Reglas Generales de Comercio Exterior (Regla de pedimentos V5), referente a las operaciones mediante pedimentos de clave V5, en relación con lo dispuesto por el artículo 112 de la Ley Aduanera, toda vez que contrario a lo sostenido por la autoridad demandada, la actora no se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, por la adquisición de mercancías de su proveedor residente en el extranjero, durante el ejercicio fiscal de 2019, y que fueron importados de manera definitiva mediante los pedimentos con clave V5 revisados.

5

Que contrario a lo resuelto por la autoridad demandada, la empresa actora no se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado a raíz de la mecánica de venta y transferencia que implica la realización de operaciones al amparo de pedimentos clave V5, de conformidad con lo previsto por los artículos 1 y 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como las reglas aplicables a las operaciones virtuales, en relación con lo dispuesto por el artículo 112 de la Ley Aduanera.

Que la autoridad simplemente desconoció dicha ficción jurídica (retorno virtual de las mercancías) y se limitó a señalar que existió una enajenación en territorio nacional, respecto de la cual la empresa adquiriente debió realizar la retención de Impuesto al Valor Agregado correspondiente en términos del artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Que resultan improcedentes las consideraciones vertidas por la autoridad demandada, en virtud de que no guardan relación con la lógica y el sentido de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o las Reglas Generales de Comercio Exterior, pues violan el principio de neutralidad del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el diverso de proporcionalidad tributaria, y hacen nugatorio el beneficio que se pretende establecer mediante el retorno virtual.

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN SEGUNDO.

Que conforme al principio de neutralidad, la filosofía y proporcionalidad del Impuesto al Valor Agregado, sería incoherente que existiera una doble causación del Impuesto al Valor Agregado por el mismo acto (adquisición de mercancía de una empresa extranjera, en posesión de una empresa IMMEX y su posterior importación definitiva) pues se estaría gravando en dos ocasiones el mismo acto u operación comercial en la cadena, perjudicando al consumidor final.

Que es ilegal que la autoridad demandada señale que la excepción prevista en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no es aplicable, pues como ya fue señalado, al encontrarse obligados los contribuyentes al pago del Impuesto al Valor Agregado por la importación de bienes, ello lo exime de efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, derivada de la enajenación de los mismos

bienes.

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN **TERCERO**

Que la autoridad, al considerar equivocadamente que la enajenación de los bienes se efectuó en Territorio Nacional, y que por tal motivo, la actora en su carácter de adquirente, debió retener el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, apreció incorrectamente las operaciones realizadas y, en consecuencia, interpretó y aplicó indebidamente lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que prevé los supuestos en que se entiende que una enajenación se efectúa en territorio nacional para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Que es evidente que en la especie, no se actualiza el primer supuesto previsto por el artículo 10 de la Ley relativa, ya que se trata de mercancías que para efectos legales, se encontraban en el territorio del enajenante extranjero para todos los efectos legales e incluso para efectos del Impuesto al Valor Agregado, con motivo de la ficción jurídica de exportación que implica el retorno virtual de las mercancías sin salir físicamente del país.

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN **CUARTO.**

Que la autoridad demandada determinó la obligación de retención del Impuesto al Valor Agregado a su cargo, por las operaciones de importación virtual efectuadas durante el ejercicio fiscal de 2019, pasando por alto que dicha obligación no está expresamente prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en su Reglamento, y resulta contraria a la excepción del supuesto de retención establecido en el párrafo segundo, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual resulta violatorio del artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, en relación con los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica protegidos por la Constitución Federal, ya que por ningún motivo una regla de carácter general en materia de comercio exterior, puede generar obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las leyes fiscales.

Que la autoridad interpretó la parte conducente de las reglas 7.3.1. y 7.3.3. de las Reglas Generales de Comercio Exterior, sin tomar en consideración que la obligación de retención de Impuesto al Valor Agregado, ahí establecida no está expresamente prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en su Reglamento, y resulta contraria a la excepción del supuesto de retención establecido en el párrafo segundo del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Que resulta ilegal que la autoridad demandada determine que, de las

7

Reglas Generales de Comercio Exterior que sustentan las operaciones virtuales de importaciones temporales que se convierten en definitivas (Regla de pedimentos V5), se concluya acertadamente que la empresa que recibe en territorio nacional la mercancía, será quien tenga la obligación de la retención y entero del Impuesto al Valor Agregado.

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN QUINTO.

Que la actora no se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, con motivo de la adquisición de las mercancías que le fueron enajenadas por el proveedor extranjero *****⁴, puesto que la operación de compraventa, no fue objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que se celebró y perfeccionó cuando los bienes se encontraban en el extranjero, situación que se advierte de la información y documentación que se ofreció como prueba.

ESCRITO DE ALEGATOS.

Que lo manifestado por la autoridad demandada en el oficio de contestación, es infundado e inoperante, ya que contrario a lo que señala, a través de las reglas de pedimento V5, la autoridad fiscal creó una ficción legal consistente en que en relación con la mercancía importada temporalmente para los efectos del artículo 108, de la Ley Aduanera, jurídicamente se considera que la misma fue retornada al extranjero, encontrándose fuera del territorio nacional, por lo que la adquisición previa a la importación virtual, no está sujeta al traslado y pago del Impuesto al Valor Agregado, y consecuentemente, tampoco habría obligación de efectuar la retención a que se refiere el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, **la autoridad demandada** sostiene la legalidad y validez de la resolución impugnada.

Asimismo, manifestó que la contribuyente, hoy actora, tramitó durante el

⁴ Nombre de Tercero, Persona Moral

periodo comprendido del 11 de enero al 24 de septiembre de 2019, 32 pedimentos de importación con clave V5, que de conformidad con el anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior (retorno virtual para importación definitiva), derivadas de la enajenación en Territorio Nacional por parte de un extranjero sin establecimiento permanente en el país, es decir, retorno de mercancías importadas temporalmente; o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, trasferidas por una empresa con Programa IMMEX para importación definitiva de empresas residentes en el país, mismas importaciones que regularizó con fecha posterior, con lo cual cambió de régimen de importación temporal a definitiva, ubicándose en el supuesto del artículo 10, primer párrafo, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

A juicio de los Magistrados que suscriben el presente fallo, los conceptos de anulación en estudio resultan infundados, de conformidad con las consideraciones de hecho y de derecho que enseguida se exponen.

En principio, esta Juzgadora estima conveniente establecer cuáles son los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad fiscalizadora al emitir la resolución impugnada, por lo que se considera necesario realizar un análisis y revisión de la misma, la cual se encuentra visible de *foja 101 a 136* de autos, al haber sido ofrecida y exhibida como prueba por la parte actora, misma a la que, en su carácter de documento público, se le concede valor probatorio pleno, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202, de la Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de la que se advierte, en lo que al caso interesa, lo siguiente:

- Que la Administración Desconcentrada de Auditoría de Comercio Exterior del Norte Centro de la Administración General de Auditoria de Comercio Exterior del Servicio de Administración Tributaria, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, primer párrafo, fracción II, del Código Fiscal de la Federación (revisión de gabinete) le determinó a la actora un crédito fiscal en materia de Comercio Exterior.

- Que en el apartado del “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO” visible en las páginas 49 a 55 de dicha resolución (*folios 125 a 128* de autos) se observa que la autoridad conoció que la contribuyente revisada, hoy actora, tramitó durante el periodo comprendido del 11 de enero al 24 de septiembre de 2019, 32 pedimentos de importación con clave V5, que de conformidad con el Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, corresponden a transferencias de mercancías de empresas certificadas (retorno virtual para importación definitiva) derivadas de la enajenación en territorio nacional por parte de un extranjero sin establecimiento

permanente en el país, con un valor en aduana de \$23,727,891.00, y mismo valor comercial, como a continuación se muestra con la siguiente digitalización:

IMAGENES

Concluyendo la autoridad fiscalizadora:

- ➔ Que la actora no demostró haber efectuado el entero de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado derivado del pago de mercancías enajenadas por un proveedor en el extranjero sin establecimiento permanente en el país por las operaciones realizadas a través de los pedimentos antes señalados.
- ➔ Que la actora es responsable por el pago de las retenciones conforme a lo previsto en el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Que como consecuencia de lo anterior, procedió a determinar un crédito fiscal a cargo de la hoy actora como a continuación se indica:

Valor de Actos o Actividades (para efectos del Impuesto Al Valor Agregado)	\$23,781,399.37
Tasa del Impuesto al Valor Agregado	16%
Cantidad equivalente al Impuesto al Valor Agregado que debió haber retenido	\$3,805,023.90

Concepto	Importe
Cantidad equivalente al Impuesto al Valor Agregado Histórico Omitido que debió haber retenido	\$3,805,023.90
Parte actualizada de la cantidad equivalente al Impuesto al Valor Agregado omitido que debió haber retenido	\$750,198.91
Recargos de la cantidad equivalente al Impuesto al Valor Agregado omitido que debió haber retenido	\$2,585,420.15
Multa por la omisión del pago de una cantidad equivalente a la que debió haber retenido por concepto del Impuesto al Valor Agregado	\$2,092,763.14
Total del Crédito Fiscal	\$9,233,406.10

Ahora bien, conforme a los argumentos de anulación planteados por la accionante en su demanda y los argumentos de defensa hechos valer por la autoridad al formular su contestación a la misma, así como a lo establecido en la **audiencia de fijación de litis** de fecha **27 de junio de 2023**, desahogada con fundamento en lo

dispuesto por el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se precisan los puntos de litis, de la siguiente manera.

“...

1. Como primer punto de litis, se deberá determinar la naturaleza de las operaciones realizados al amparo de los 32 pedimentos de importación, con clave V5, revisados por la demandada; esto es, si se trata de enajenaciones realizadas en el extranjero que no causan Impuesto del Valor Agregado y respecto de las que la actora estaría obligada, únicamente, a pagar el Impuesto al Valor Agregado por importación de bienes, o si se deben considerar adquisiciones de bienes efectuadas en territorio nacional, en donde el enajenante es un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, lo que tendría como consecuencia que esa enajenación sí estuviera gravada y la actora estuviera obligada a efectuar la retención y entero del Impuesto del Valor Agregado causado por el enajenante, conforme a lo previsto en el artículo 1-A, fracción III de la Ley de la materia, y, en su caso, la responsabilidad solidaria de la misma, en caso de incumplimiento.-----

2. Posteriormente se deberá determinar, en su caso, si se actualiza el supuesto de excepción, previsto en el artículo 1-A, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto del Valor Agregado, lo que se traduciría en que la actora no habría estado obligada a la retención de dicho tributo, por estar obligada al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes, así como analizar si la actora se encuentra sujeta al cumplimiento de la Regla 7.3.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior vigente en 2019, es decir, si como lo establece dicha Regla la actora se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto del Valor Agregado al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado por el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto del Valor Agregado.-----

3. Una vez determinado lo anterior, se deberá analizar y resolver si, con las pruebas ofrecidas en esta instancia —y exhibidas previamente ante la autoridad fiscalizadora— la actora acredita el cumplimiento de la obligación, correspondiente en materia del Impuesto al Valor Agregado (pago del impuesto o retención y entero del mismo).-----

...”

Previo a resolver la litis planteada, esta Sala considera conveniente determinar, conforme a lo establecido en la Ley, cuándo se entiende realizada la enajenación, para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 14, primer párrafo, fracción I, y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año 2019, dispone lo siguiente:

“Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

I.- Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

...

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el

adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”

Conforme al numeral antes transcrito, la enajenación de bienes se da cuando se transmite la propiedad, sin importar que el vendedor se reserve el dominio del bien enajenado (esto es sin importar que el enajenante conserve la tenencia del bien vendido); por otro lado, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo establecido en el artículo 11, primer párrafo, de la ley relativa, vigente en el año 2019; *“Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.”*

Así, tomando en consideración las definiciones anteriormente expuestas, esta Sala desprende que la enajenación de bienes se entiende materializada cuando se cobra la prestación que una parte contratante debe a aquélla con la que se contrató la adquisición de un bien, siendo el caso que la propia legislación establece los supuestos que permiten atender cuando se entiende efectivamente percibido el precio.

Asimismo, cabe precisar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 674/2012, entre otros aspecto, definió que si bien existe una diferencia entre el hecho imponible establecido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y el supuesto normativo de retención derivado de la fracción III, del diverso 1-A, del propio ordenamiento, ambos generan obligaciones de pago de acuerdo a la finalidad que persigue cada supuesto; es decir, la del primero (hecho imponible) es que el sujeto pasivo que lo realizó directamente, cumpla efectivamente dicha obligación; mientras que la del segundo (supuesto de retención) obedece a asegurar el pago del impuesto, no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que, por disposición legal se encuentra en el lugar de aquel y, por ende, obligado a realizar la retención del impuesto que se le traslada.

Conclusión alcanzada mediante ejecutoria de 06 de febrero de 2013, en el amparo en revisión 674/2012, la que, en la parte conducente, se transcribe a continuación:

“ ...

En efecto, el juez de amparo resolvió, en lo fundamental, que si bien el concepto de establecimiento permanente no se encuentra claramente establecido en la Ley, ello es insuficiente para estimar conculcado el principio aludido, dado que en el ámbito fiscal dicho concepto tiene un uso que revela clara comprensión, entendiéndose por tal cualquier lugar de negocios en el que se desarrollan actividades empresariales. Además de que estimar que el legislador tiene que definir todos y cada uno de los conceptos que utiliza en la Ley, entonces tendría que realizar un catálogo de los mismos, lo que implicaría un imposible manejo de la legislación.

La determinación antes reseñada se encuentra ajustada a derecho, en virtud de que la interpretación armónica y sistemática de las leyes fiscales, implica que para lograr un mejor entendimiento y otorgar certeza y seguridad jurídica en su aplicación, es válido remitirse a conceptos que se manejan en la misma ley interpretada o en otras relacionadas con ella. Precisando que tal proceder de intelección por parte del juzgador no lleva a desconocer el mandato de aplicación estricta y de legalidad que rige a las disposiciones fiscales previsto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. En este sentido se ha pronunciado esta Suprema Corte en las jurisprudencias 3a./J. 18/91 y 3a./J. 19/91.

Así, en el caso para saber qué significa el término de “establecimiento permanente” señalado en el artículo 1-A, fracción III, de la LIVA vigente en 2005, resulta válido legalmente acudir al concepto que de dicho término proporciona el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR de ahora en adelante) para el mismo ejercicio fiscal. Incluso, para efectos de saber qué no constituye “establecimiento permanente”, el artículo 3 del ordenamiento invocado¹, establece una serie de conceptos al respecto.

Así, si para efectos de la LISR se establece un concepto amplio y ejemplificativo de establecimiento permanente, consistente en cualquier lugar de negocios en donde se desarrollen, total o parcialmente actividades empresariales o se presten servicios independientes, entendiéndose como tal, inter alia, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales, es irrefutable que dicho concepto también cobra aplicación de manera supletoria para efectos de la LIVA, pues dicha aplicación se realiza a partir de la naturaleza fiscal de ambos ordenamientos.

Además de que a falta de disposición expresa al respecto en la última Ley citada, y no existiendo alguna que lo prohíba, es factible acudir al concepto que establece la LISR, sin que se contravenga la intención del legislador, sino por el contrario, así existe completitud en la regulación normativa tributaria.

...

Así, la debida comprensión del concepto establecimiento permanente, no le impide a la recurrente cerciorarse si el extranjero enajenante cuenta o no con el mismo y, en caso de ser negativo, retener el IVA correspondiente.

...

En la especie, el hecho de que la LIVA no establezca qué debe entenderse por establecimiento permanente no conlleva a que se viole el principio de legalidad tributaria, atento a que el concepto de dicho establecimiento previsto en la LISR es aplicable a aquella Ley.

Ahora, por lo que se refiere al supuesto normativo de la obligación de retención prevista en el artículo 1-A, fracción III, de la LIVA, se configura legalmente sobre las personas físicas y morales a quienes se les traslade el impuesto, cuando, entre otros supuestos, adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen

13

temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Como puede verse existe una clara diferencia entre el hecho imponible por el cual se debe pagar el IVA, previsto en el artículo 1 de dicha Ley, y el supuesto normativo por el cual se debe retener el IVA en los términos del artículo 1-A, fracción III, del ordenamiento invocado, consistente en que cada uno responde a la regulación de una situación tributaria distinta.

En el caso de la obligación de pago del IVA por haberse realizado en territorio nacional cualquiera de los actos o actividades gravados por el impuesto (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).

En el caso de la obligación de retención porque se traslada obligatoriamente el IVA y se actualiza de cualquiera de los supuestos mencionados (adquisición de bienes intangibles; uso o goce temporal de los mismos, enajenados y otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente).

Lo expuesto se corrobora atendiendo a la finalidad que persigue cada uno de los preceptos analizados. La finalidad del hecho imponible que genera la obligación de pago del IVA es que el sujeto pasivo que lo realizó directamente cumpla efectivamente dicha obligación. En cambio, la finalidad del supuesto normativo que produce la obligación de retención obedece a asegurar el pago del IVA no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que, por disposición legal –1-A, fracción III,– se encuentra en el lugar de aquél y, por ende, obligado a efectuar la retención del IVA que se le traslada.

Las anteriores consideraciones entroncan de lleno con las temáticas relativas a la naturaleza de la retención y a la subjetividad tributaria. Temas que no obstante encontrarse íntimamente imbricados, se analizarán separadamente para su mejor entendimiento.

En la jurisprudencia de esta Suprema Corte la retención de impuestos se ha fundamentado en la facultad que tiene la autoridad hacendaria para controlar el impuesto y hacer más expedita su recaudación, pues no es una relación simple la que se entabla entre el Estado y el contribuyente que sólo implica la obligación de pago, sino por el contrario, es una relación compleja que trae aparejado un conjunto de derechos y obligaciones tributarias, entre las que se halla la de controlar el tributo mediante la imposición de la obligación de retención a terceros.

Recientemente este Alto Tribunal ha sostenido que el retenedor del impuesto, tiene un carácter de auxiliar y coadyuvante de la administración tributaria en su recaudación.

En el caso del IVA –como se dijo– la obligación de retención prevista en el artículo 1-A, fracción III, respecto de la adquisición de bienes intangibles, uso o goce temporal de los mismos, enajenados y otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, se genera por la diversa obligación de traslación del impuesto prevista en el artículo 1, párrafo tercero, de la LIVA.

Cierto, este último numeral dispone que el traslado obligatorio del IVA será en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. Además señala que por traslado del impuesto debe entenderse el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley, incluso cuando se retenga en los términos del artículo 1-A o 3, párrafo tercero de la misma.

...

En el derecho tributario mexicano no existe –como en otras latitudes– una disposición legal en la que se establezca expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y los distintos obligados tributarios. Lo que sí existe es una disposición que prevé quienes son los responsables solidarios con los contribuyentes. Nos referimos al artículo 26 del CFF.

Pues bien, sobre estas bases, el sujeto de la obligación tributaria de pago en el caso del artículo 1 de la LIVA es quien realiza los hechos imponible antes mencionados. Es decir, enajena bienes, presta servicios independientes, otorga el uso o goce temporal de bienes o importa bienes y servicios. Son estos supuestos los criterios de atribución o imputación del hecho imponible al contribuyente.

Sin embargo, dado que el hecho imponible del IVA grava manifestaciones indirectas de capacidad contributiva atendiendo al patrimonio del consumidor final, siendo su objeto el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo, el sujeto pasivo de la obligación de pagar el IVA al encontrarse obligado por Ley a trasladarlo –con los requisitos de Ley–, se convierte para estos efectos en el contribuyente formal (sujeto pasivo formal o contribuyente de derecho) de dicho impuesto, siendo el contribuyente material (sujeto pasivo material o contribuyente de facto), quien soporta el traslado definitivo del tributo y ya no lo puede realizar, esto es, el consumidor final.

Por otra parte, el sujeto pasivo del poder tributario del Estado, resulta ser el sujeto de obligación de retención, pues ésta se establece respecto a quienes se les traslade el impuesto por las siguientes situaciones: adquirir bienes intangibles, uso o goce temporal de los mismos, enajenados y otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente. Son estos pues los criterios de atribución o imputación para tener la obligación de retención por parte del sujeto pasivo del poder tributario del Estado (retenedor).

...

Para proporcionar una respuesta a dicho planteamiento debe partirse de que el artículo 10 de la LIVA establece los supuestos en los cuales se entiende que la enajenación se lleva a cabo en territorio nacional. Dentro de ellos, inter alia, prescribe que la enajenación de bienes se lleva a cabo en territorio nacional cuando en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

...

Además, el diseño normativo del artículo 1-A, fracción III, de la LIVA, permite que la obligación del retenedor del impuesto se realice cuando se efectúa la enajenación y compra de los bienes o mercancías por parte de un extranjero sin establecimiento permanente, por lo que en esos supuestos (venta y compra) debe cerciorarse si el extranjero cuenta o no con establecimiento permanente, entendiéndose por éste el concepto previsto en el artículo 2 de la LISR. De esta forma, entonces, el precepto reclamado sí proporciona los elementos para cerciorarse si el extranjero cuenta o no con establecimiento permanente.

...



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
ADMINISTRATIVA**

**SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA
DEL JUICIO DE RESOLUCIÓN
EXCLUSIVA DE FONDO Y PRIMERA
SALA AUXILIAR**

EXPEDIENTE: 4/23-ERF-01-7

ACTORA: ***** ** ***** ** *



15

Por ende, en el caso de que esas mercancías se adquirieran por una persona física o moral, ésta tiene la obligación de cerciorarse de si dicho extranjero cuenta o no con establecimiento permanente en el país, acorde a lo dispuesto en el artículo 1-A, fracción III, de la LIVA, pues de no existir dicho establecimiento, el adquirente o comprador se sustituye al extranjero (contribuyente) en el cumplimiento de la obligación de pago que le corresponde por la enajenación de bienes.

...

De esa forma, tanto en el hecho imponible del IVA como en el supuesto normativo de retención, se encuentran claramente identificados cuáles son los hechos gravados demostrativos de capacidad contributiva. En el primero la realización de cualquiera de los actos o actividades en territorio nacional por las cuales se paga el impuesto (enajenar bienes; prestar servicios independientes; otorgar el uso y goce temporal de bienes o importar bienes o servicios). En el segundo, por mandato legal al no retenerse el impuesto que se traslade por la adquisición de bienes tangibles, su uso o goce temporal o que se enajenen u otorguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, el retenedor se coloca en lugar de éste para efectos del pago del IVA. Si bien este último supuesto normativo per se no detona capacidad contributiva, es por Ley que esa capacidad se atribuye a otro, quien se sustituye al titular de la misma.

Así, no es cierto –como lo alega la recurrente– que una misma capacidad contributiva se grave por dos contribuciones, sino por el contrario, se trata de dos capacidades contributivas diversas. Tampoco es cierto que no existan dos fuentes de riqueza distinta, ya que tanto la enajenación de bienes o mercancías causa el IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, fracción I, de la Ley respectiva, como también la adquisición de bienes en depósito fiscal, de acuerdo con el artículo 24, fracción I, del mismo ordenamiento, pues se grava por el ingreso de los bienes o mercancías a territorio nacional a título de importación.

Ahora, la razón del por qué se establece la obligación de retención a extranjeros sin establecimiento permanente es porque al no tener un lugar de negocios fijo para efectos fiscales y, entonces, escapar del poder tributario del Estado mexicano, el legislador crea el mecanismo normativo fiscal de retención obligando al sujeto que la realiza a ponerse en el lugar del extranjero que efectuó el hecho imponible por el cual se debe pagar IVA.

...”

Cabe señalar que, no obstante que la ejecutoria antes transcrita parcialmente, resolvió un asunto en el que una empresa mexicana adquirió bienes de un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, encontrándose dichos bienes en depósito fiscal, y en el caso que nos ocupa, los bienes adquiridos por la actora del residente en el extranjero no se encontraban en depósito fiscal, lo que hace diferente las condiciones de cada caso, los razonamientos

dados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sirven y son aplicables en este caso para establecer que contrario a lo argumentado por la actora en su segundo concepto de impugnación, en el caso que nos ocupa no hay una doble causación del Impuesto al Valor Agregado, con la determinación realizada por la autoridad demandada, pues como puede verse existe una clara diferencia entre el hecho imponible por el cual se debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, previsto en el artículo 1 de dicha Ley, y el supuesto normativo por el cual se debe retener el Impuesto al Valor Agregado, en los términos del artículo 1-A, fracción III, del ordenamiento invocado, consistente en que cada uno responde a la regulación de una situación tributaria distinta.

En el caso de la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado, por haberse realizado en territorio nacional cualquiera de los actos o actividades gravados por el impuesto (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).

En el caso de la obligación de retención porque se traslada obligatoriamente el Impuesto al Valor Agregado, y se actualiza de cualquiera de los supuestos mencionados (adquisición de bienes intangibles; uso o goce temporal de los mismos, enajenados y otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente).

Lo expuesto se corrobora atendiendo a la finalidad que persigue cada uno de los preceptos analizados. La finalidad del hecho imponible que genera la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado, es que el sujeto pasivo que lo realizó directamente cumpla efectivamente dicha obligación. En cambio, la finalidad del supuesto normativo que produce la obligación de retención obedece a asegurar el pago del Impuesto al Valor Agregado, no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que, por disposición legal –1-A, fracción III,– se encuentra en el lugar de aquél y, por ende, obligado a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, que se le traslada.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido como primer punto de Litis, se procede a determinar la naturaleza de las operaciones realizados al amparo de los 32 pedimentos de importación, con clave V5, revisados por la demandada.

De conformidad con el anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior vigente en los años de 2018 y 2019, en el apéndice 2, se muestra la clave de pedimento de operaciones virtuales V5, la cual tiene las siguientes características:

V5 - TRANSFERENCIAS DE MERCANCÍAS DE	• Retorno de mercancía importada temporalmente; o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o
--------------------------------------	--

EMPRESAS CERTIFICADAS (RETORNO VIRTUAL PARA IMPORTACIÓN DEFINITIVA).	reparación, transferidas por una empresa con Programa IMMEX, para importación definitiva de empresas residentes en el país. • Retorno e importación temporal de mercancías transferidas por devolución de empresas residentes en México a empresa con Programa IMMEX.
--	--

En relación a lo anterior, la fracción XIV, de la regla 7.3.3., permite que las mercancías importadas temporalmente para un proceso de elaboración, transformación o reparación por determinado tipo de contribuyentes, puedan ser transferidas a otra empresa residente en territorio nacional para su importación definitiva, sin que éstas sean previamente retornadas al extranjero (es decir, sin que dichas mercancías deban ser física y materialmente, retornadas al extranjero); es decir, establece una facilidad a los contribuyentes respectivos mediante una excepción a la regla general contenida en el artículo 108 de la Ley Aduanera, que obliga a las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, a retornar al extranjero la mercancía importada temporalmente; esta facilidad consiste en una ficción jurídica de “operación virtual”, al precisar en el párrafo sexto, del inciso a), de la fracción XIV, de la citada regla, que las operaciones virtuales que se realizan conforme a la misma, son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero sin salir físicamente del país.

Ahora, corresponde verificar a esta Sala, si la enajenación de los bienes objeto de la presente controversia, se realizó o no en territorio nacional, ya que del resultado del examen que se realice, se estará en aptitud de determinar si se actualiza el supuesto previsto en el artículo 10, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por ende, si la actora tenía el deber de efectuar la retención del impuesto, de conformidad con el diverso 1-A, fracción III, del propio ordenamiento legal.

Al respecto, se tiene que los artículos 1, 1-A, fracción III, y segundo párrafo, así como 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año 2019, establecen lo siguiente:

“Artículo 1. 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;

...

IV. Importen bienes o servicios.

...”

“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.

...”

Artículo 10. *Para los efectos de esta Ley, 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. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.*

...”

Conforme a lo establecido en el artículo 1, recién transcrito, las personas físicas o morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades de enajenación de bienes e importación de bienes o servicios se encuentran obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado.

En el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se impone la obligación a los contribuyentes de efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado que se les traslade cuando adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, y se prevé como excepción, que no efectuarán la retención quienes estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Por otro lado tenemos que para que se considere que la enajenación se realiza en territorio nacional, según lo dispone el artículo 10 de la Ley de la materia, el bien debe encontrarse en territorio nacional al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

En otro aspecto, como ya se señaló en páginas anteriores, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14, fracción I, del Código Fiscal de la

19

Federación vigente en 2019, se entenderá por enajenación de bienes toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado y, como ya se ha visto, para que ésta se considere realizada en territorio nacional, el bien deberá encontrarse en él al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se lleve a cabo la entrega material del bien por el enajenante, de acuerdo con lo que establece el artículo 10, primera parte del primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2019.

Por otra parte, para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como lo prevé el artículo 24, fracción I, vigente en 2019, se considerará como importación la introducción al país de bienes, incluso 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.

Los artículos citados señalan:

Código Fiscal de la Federación

“Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

...”

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Artículo 10.- Para los efectos de esta Ley, 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.

...”

“Artículo 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

I. La introducción al país de bienes.

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.

...”

De estos preceptos se advierte que para tener por actualizado el hecho imponible consistente en la enajenación de bienes en territorio nacional se requiere necesariamente que éstos se encuentren en el territorio nacional, mientras que para verificar el hecho imponible consistente en la importación, es menester que los bienes se introduzcan al país, lo que implica que éstos se encuentran en el extranjero, es decir, fuera del territorio nacional.

En primer lugar es importante precisar, que la autoridad fiscalizadora determinó el crédito fiscal en razón de que, en su opinión, la actora adquirió mercancía donde el enajenante es un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por lo tanto, se encontraba obligada a retener el Impuesto al Valor Agregado con motivo de la enajenación de las mercancías que se habría efectuado en el país.

Por su parte, la actora sostiene que no se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado por la adquisición de mercancías de su proveedor residente en el extranjero, durante el ejercicio fiscal de 2019, y que fueron importados de manera definitiva mediante los pedimentos con clave V5, de conformidad con lo previsto por los artículos 1 y 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como a las reglas aplicables a las operaciones virtuales, en relación con lo dispuesto por el artículo 112 de la Ley Aduanera; lo anterior, toda vez que la operación se habría formalizado cuando se hubo retornado de forma virtual la mercancía, por tanto, asegura la accionante que es ilegal que la autoridad estimara que la operación se realizó en territorio nacional, adicionalmente al hecho de que se estaría gravando en 2 ocasiones el mismo acto u operación comercial en la cadena, perjudicando al consumidor final, lo que es **infundado**.

Lo anterior es así, porque la enajenación de mercancías que se encuentran bajo el régimen aduanero de importación temporal, amparadas con un pedimento V5, sí se considera realizada en territorio nacional y, consecuentemente, debe pagarse el Impuesto al Valor Agregado, como a continuación se procede a poner de relieve.

De las constancias que obran en el expediente en que se actúa, se advierte de las facturas emitidas a favor de la empresa actora, ***** ** *****
**** ** ****,⁵ visibles de foja 722 a 786 de autos, que la enajenación de la mercancía relacionada con los 32 pedimentos de clave V5, observados durante el procedimiento fiscalizador, fue realizada por ***** *****⁶, empresa que consigna como

⁵ Nombre de la Parte Actora

⁶ Nombre de Tercero, Persona Moral

21

domicilio el ubicado en *****⁷, mismo domicilio que se señaló en los pedimentos de importación con clave V5, visibles de foja 207 a 721 del expediente principal, por lo que es evidente que la hoy actora, adquirió bienes de una empresa domiciliada en el extranjero (y por tanto, residente en el extranjero).

Así, como quedó establecido en párrafos presentes, de conformidad con lo establecido en el anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, vigente en los años de 2018 y 2019, en relación a lo establecido en la fracción XIV de la regla 7.3.3., el tramitar un pedimento con clave V5, permite a quien así lo realice, que las mercancías importadas temporalmente para un proceso de elaboración, transformación o reparación por determinado tipo de contribuyentes, puedan ser transferidas a otra empresa residente en territorio nacional para su importación definitiva, sin que éstas sean previamente retornadas al extranjero, es decir, establece una facilidad a los contribuyentes respectivos mediante una excepción a la regla general contenida en el artículo 108 de la Ley Aduanera, de retornar al extranjero la mercancía importada temporalmente; esta facilidad consiste en una ficción jurídica, al precisar en el párrafo sexto, del inciso a), de la fracción XIV, de la citada regla, que las operaciones virtuales que se realizan son para el efecto de que la mercancía importada temporalmente se considere retornada al extranjero **sin salir físicamente del país**.

En ese tenor, es preciso conocer el contenido del artículo 1-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en lo conducente, establece lo siguiente:

“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:

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización

⁷ Domicilio de Tercero, Persona Moral

c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.

d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

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.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.”

El precepto transcrito prevé la obligación por parte del contribuyente al que le es trasladado el impuesto, de retenerlo, cuando por regla general esa retención es realizada por el enajenante quien es el sujeto obligado a enterarlo al fisco. La lógica que sigue la retención por parte del adquirente del bien tangible por cuanto hace a la fracción III, es que el enajenante, al no tener residencia en el país no cuenta con registro federal de contribuyentes, de ahí que en el párrafo tercero se establezca que quienes efectúen la retención en los términos del artículo, lo sustituirán en la obligación de pago y entero del impuesto.

Ahora en el párrafo segundo se establece que no efectuarán la retención a que se refiere el artículo, las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes; lo cual quiere decir que, tratándose del impuesto por la importación de bienes, los cuales se adquieran en las condiciones establecidas en dicho numeral, no habrá esa obligación de retención por parte del adquirente respecto de ese hecho imponible.

Ello atiende a la misma lógica, pues el pago del impuesto por la importación se realiza al momento de llevarse a cabo. En efecto, el que la contribuyente se coloque en el supuesto del pago del impuesto por la importación de bienes, no conlleva la consecuencia de que se le exima del pago del tributo que se generó con motivo del hecho imponible diverso como lo es la enajenación (se dice

23

pago, aunque en realidad se trata del entero del impuesto causado por el extranjero que le enajenó los bienes, pero que al ser extranjero el enajenante y no contar con establecimiento permanente, obliga al adquirente –actora en este juicio– a retener el impuesto respectivo) pues como lo explicó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se transcribió, se trata de hechos imponderables diversos.

En tal virtud, a fin de determinar si se ha causado el gravamen, y, por ende, si procede la retención del mismo por parte de la adquirente en operaciones con no residentes sin establecimiento permanente en el país, resulta indispensable determinar (principalmente en operaciones de comercio exterior) si la enajenación se materializó fuera de territorio nacional, caso en el cual no podría aplicarse el Impuesto al Valor Agregado mexicano, so pena de dar un efecto extraterritorial indebido, o dentro de éste, es decir, debe analizarse si se pudiera entender formalizada la operación en el extranjero, previamente a los supuestos que, conforme a la legislación nacional, llevan a concluir que se está en presencia de una enajenación en territorio nacional.

En las relatadas consideraciones, esta Sala concluye que el acto de enajenación realizado por *****⁸, se efectuó en territorio nacional porque a pesar de que la mercancía se encontraba formalmente en el extranjero por virtud del retorno virtual, el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es categórico al disponer que debe entenderse efectuada en el territorio nacional si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y si no existe envío, si en el país se realiza la entrega material del bien.

En este sentido tenemos que lo relevante para determinar si la enajenación se realiza en territorio nacional o no, es que **tanto material como físicamente el bien se encuentre en el país al momento de efectuarse el envío al adquirente y, cuando no exista envío, en él se realice la entrega material por el enajenante.**

En el caso concreto, la enajenación se efectuó en territorio nacional

⁸ Nombre de Tercero, Persona Moral

porque las mercancías del residente en el extranjero *****⁹, se encontraban en territorio nacional con motivo de la importación temporal efectuada por *****¹⁰, quien aun cuando las retornó definitivamente después del proceso de elaboración, transformación o reparación y formalmente se encontraban en el extranjero, lo cierto es que el retorno fue virtual, lo que significa que en todo momento permanecieron en el país, y cuando fueron adquiridas por la empresa actora, *****¹¹, vía importación definitiva, en el territorio nacional se encontraba el bien al momento de efectuarse el envío al adquirente porque, precisamente, no salieron del territorio nacional.

En efecto, en el momento de efectuarse la enajenación, aun cuando las mercancías formalmente se encontraban en el extranjero por haber sido retornadas virtualmente, materialmente estaban en el territorio nacional y, por ende, en él se iba a efectuar el envío a la demandante, pues le iban a ser transferidas por la empresa tercera relacionada *****¹²; por tanto, se cumple con el supuesto previsto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; lo que trae como consecuencia que la actora se encontrara obligada a la retención del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo señalado por el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por otro lado, no le asiste la razón a la actora cuando afirma que la autoridad demandada desconoció la ficción jurídica de retorno virtual de las mercancías, porque de la revisión que esta Juzgadora realizó a la resolución impugnada, contenida en el oficio *****¹³, de 08 de noviembre de 2022, visible de *foja 101 a 136* del expediente en que se actúa, específicamente en la página 48, se advierte que la autoridad reconoció que del análisis a la información y documentación proporcionada se observa que *“la contribuyente revisada tramitó durante el periodo comprendido del 11 de enero de 2019 al 24 de septiembre de 2019, 32 pedimentos de importación con clave V5, que de conformidad con el Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, vigentes en la fecha en que se tramitaron los pedimentos, corresponden a Transferencias de mercancías de empresas certificadas (retorno virtual para importación definitiva) derivadas de la enajenación en territorio nacional por parte de un extranjero sin establecimiento permanente en el país, con un valor en aduana de \$23,727,891.00, y mismo valor comercial...”*.

También es **infundado** el argumento de la actora, en el que afirma que es incoherente que exista una doble causación del Impuesto al Valor Agregado por el mismo acto, perjudicando al consumidor final; argumento que ya fue estudiado por el

⁹ Nombre de Tercero, Persona Moral

¹⁰ Nombre de Tercero, Persona Moral

¹¹ Nombre de la Parte Actora

¹² Nombre de Tercero, Persona Moral

¹³ Datos relativos a la resolución impugnada

máximo Tribunal, al resolver el amparo en revisión 674/2012, transcrito con antelación, tema sobre el que señaló que no se trata de dos contribuciones, sino de dos capacidades contributivas diversas como a continuación se explica.

La primera capacidad contributiva deviene de la realización de cualquiera de los actos o actividades en territorio nacional por las cuales se paga el impuesto (enajenar bienes; prestar servicios independientes; otorgar el uso y goce temporal de bienes o importar bienes o servicios). La segunda nace por mandato legal al no retenerse el impuesto que se traslade por la adquisición de bienes tangibles, su uso o goce temporal o que se enajenen u otorguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, el retenedor se coloca “*en lugar*” de éste para efectos del pago del Impuesto al Valor Agregado.

Si bien este último supuesto normativo, *per se*, no detona capacidad contributiva, es por Ley que esa capacidad se atribuye a otro, quien se sustituye al titular de la misma; la razón del por qué se establece la obligación de retención a extranjeros sin establecimiento permanente, es porque al no tener un lugar de negocios fijo para efectos fiscales y, entonces, escapar del poder tributario del Estado mexicano, el legislador crea el mecanismo normativo fiscal de retención obligando al sujeto que la realiza a ponerse en el lugar del extranjero que efectuó el hecho imponible por el cual se debe pagar Impuesto al Valor Agregado.

Por otro lado, tampoco le asiste la razón a la empresa actora cuando argumenta que le es aplicable la excepción prevista en el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que la autoridad demandada interpretó y le aplicó indebidamente lo dispuesto en el artículo 10 de dicho ordenamiento, al asegurar que al encontrarse obligada al pago del Impuesto al Valor Agregado, por la importación de bienes, se le debió eximir de efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, derivada de la enajenación de los mismos; lo anterior se afirma porque como ha quedado resuelto por esta Juzgadora a lo largo del presente considerando, la mercancía que le enajenó el proveedor *****¹⁴, mismo que no cuenta con establecimiento permanente en el país, si bien la importación temporal que tramitó éste, y la importación definitiva que gestionó la actora, se realizaron a través

¹⁴ Nombre de Tercero, Persona Moral

de pedimentos con clave V5 (retorno virtual para importación definitiva), los bienes enajenados se encontraban físicamente en el país; consecuentemente, en el caso concreto, no configura la excepción prevista en el artículo 1-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado, resultando legal la actuación de la autoridad demandada.

Lo anterior, aunado al hecho de que como se desprende de autos la actora es una empresa mexicana que realiza actividades empresariales y que por tanto no sólo se encuentra obligada a realizar el pago del Impuesto al Valor Agregado por la importación de bienes, sino que evidentemente también se encuentra obligada a pagar dicho impuesto por la enajenación de bienes y para la realización de cualquier otro acto o actividad establecido en el artículo 1 de la Ley de dicho impuesto.

Por otro lado, argumenta la actora que la autoridad demandada le determinó la obligación de retención del Impuesto al Valor Agregado por las operaciones de importación virtual, pasando por alto que dicha obligación no está expresamente prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en su Reglamento; asimismo aduce, que resulta ilegal que la autoridad haya determinado que de las Reglas Generales de Comercio Exterior se haya concluido acertadamente que recibió en territorio nacional la mercancía, por tanto estaría obligada a la retención y entero del impuesto relativo; afirma también la misma, que dicha determinación resulta contraria a la excepción del supuesto de retención establecido en el párrafo segundo del artículo 1-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual resulta violatorio del artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, en relación con los principios de reserva de ley (legalidad tributaria) y de subordinación jerárquica protegidos por la Constitución Federal, ya que por ningún motivo una regla de carácter general en materia de comercio exterior puede generar obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las leyes fiscales, **argumento que a consideración de Sala es infundado, de conformidad con lo siguiente.**

La facultad reglamentaria del presidente de la República, se encuentra prevista en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, que dispone que aquél está facultado para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

En relación con la facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que no puede desempeñarse en relación con leyes que no sean de contenido materialmente administrativo, es decir, que no se refieran a los diferentes ramos de la administración pública, toda vez que el Ejecutivo carece de capacidad constitucional para proveer a la observancia de leyes que no corresponden a este ámbito como la esfera de los Poderes Legislativo y Judicial, esto es, la facultad reglamentaria permite que el Ejecutivo provea en la esfera

administrativa a la exacta observancia de las leyes, pero no puede proveer en los mismos términos sobre esferas que escapan a su mando como la esfera judicial o la legislativa, todo esto, porque evidentemente la naturaleza de un reglamento no es igual a la de la ley, por tratarse técnicamente de un acto administrativo de carácter general.

En el orden federal, el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe realizar la normatividad correspondiente.

No obstante, no puede desconocerse la facultad legislativa del presidente de la República, que lo habilita para emitir ordenamientos que se traduzcan en una pormenorización de las leyes expedidas por el citado Congreso, donde sin rebasar la previsión legislativa se pueda proveer a la exacta observancia de la ley en el contexto de la esfera administrativa, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución.

En efecto, dicha facultad reglamentaria del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que se desarrollan o pormenorizan y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, en reiterados criterios, que la facultad reglamentaria se entiende como aquella relativa a proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias, que tienden a la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo; de manera que esas disposiciones reglamentarias aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión, en cuanto son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de estas últimas, básicamente, por dos razones, la primera, porque provienen de un órgano que desde el punto de vista constitucional no expresa la voluntad general, sino la de un órgano instituido para acatarla, como es el Poder Ejecutivo; y la segunda, porque son, por definición, normas subordinadas a las

disposiciones legales que reglamentan y no son en realidad leyes, sino actos administrativos generales, cuyos alcances se acotan por la ley.

Asimismo, el Máximo Tribunal del País ha considerado que la Constitución Federal impone ciertas limitaciones a la facultad reglamentaria, como son: la prohibición de que el reglamento aborde de manera novedosa materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, conocida como el principio de reserva de la ley; y por otra, la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida –principio de subordinación jerárquica–.

En efecto, el aludido principio de reserva de ley forma parte de uno de carácter general, como es el de legalidad, que impide que el reglamento invada materias que la Constitución Federal reserva a la ley formal; y, en cambio, el principio de subordinación jerárquica del reglamento a la ley constriñe al titular del Ejecutivo Federal a expedir sólo aquellas reglas de tipo normativo que tiendan a hacer efectiva o a pormenorizar la aplicación del mandato legal, pero sin contrariarlo, modificarlo o excederlo. Sirve de apoyo a las anteriores consideraciones lo establecido en la jurisprudencia P./J. 79/2009, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el rubro y texto siguientes:

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES. *La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera*

administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, agosto de 2009, página 1067.

Ahora bien, las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior, son dictadas por una autoridad fiscal, conforme a los artículos 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación y el diverso 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, vigentes en 2019, mismos que son del siguiente contenido:

Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

...

g). *Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.*

...”

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

“Artículo 14. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

...

III. *Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia;*

...”

De las disposiciones transcritas se aprecia que las autoridades fiscales,

entre ellas el presidente del Servicio de Administración Tributaria, (aun y cuando la ley sigue haciendo alusión al Presidente del Servicio de Administración Tributaria, actualmente se conoce como “jefe” de dicho órgano desconcentrado) tienen facultades para establecer disposiciones de carácter general para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera.

Ahora bien, el artículo 1-A, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone:

*“**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.

...”

Mientras que la referida regla 7.3.3. de las Reglas Generales en Materia de Comercio Exterior para 2018 y 2019, establece, en la parte que interesa:

***7.3.3.** Las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, modalidad Operador Económico Autorizado, además de lo dispuesto en la regla 7.3.1., Apartado A, fracciones IV y VIII a la XIII, tendrán las siguientes facilidades:*

[...]

***XIV.** Podrán transferir a empresas residentes en territorio nacional, las mercancías importadas temporalmente conforme al artículo 108 de la Ley o las resultantes del proceso de elaboración, transformación o reparación, para su importación definitiva, siempre que se cumpla con lo siguiente:*

...

Asimismo, para efectos de la presente 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 Ley del IVA, 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.

...”

Ahora bien, como ya se ha señalado anteriormente, el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la obligación del contribuyente que celebra operaciones de adquisición de bienes tangibles con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país de retener el impuesto relativo que le sea traslado.

La regla analizada, por su parte, dispone que las empresas con programas IMMEX pueden transferir a empresas residentes en territorio nacional las mercancías importadas temporalmente; sin embargo, precisa que estas últimas

31

deberán efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado al residente en el extranjero, de conformidad con lo señalado en el artículo 1-A, fracción III de la ley, toda vez que la enajenación de la mercancía se realiza en territorio nacional.

Así, la regla analizada no va más allá ni crea nuevos supuestos de retención a los previstos por el artículo 1-A, pues lo cierto es que, en términos del precepto legal jerárquicamente superior están obligadas a retener el Impuesto al Valor Agregado aquellos contribuyentes que, entre otros casos, adquieran bienes tangibles de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el territorio nacional.

Por tanto, la regla de comercio exterior únicamente reitera el contenido del referido artículo 1- A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto a la obligación que se tiene de retener el impuesto relativo, ya que la operación se lleva a cabo en territorio nacional; cabe señalar que la anterior conclusión fue alcanzada por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la revisión fiscal 429/2021, mediante resolución de 09 de diciembre de 2021.

Por último, como tercer punto de litis, se deberá analizar y resolver si, con las pruebas ofrecidas en esta instancia y exhibidas previamente ante la autoridad fiscalizadora, la actora acredita el cumplimiento de la obligación, correspondiente en materia del Impuesto al Valor Agregado (esto es, la retención y entero del mismo).

A efecto de dilucidar el tercer punto de la litis, esta Juzgadora se remite a lo establecido por la autoridad demandada en la *página* 54 de la resolución impugnada, contenida en el oficio *****¹⁵, de 08 de noviembre de 2022, visible en la *foja* 127 reverso, del expediente principal, misma que se digitaliza a continuación:

“ ...

IMAGENES

... ”

En donde se observa que la autoridad revisora concluyó que la empresa

¹⁵ Datos relativos a la resolución impugnada

actora, durante el procedimiento fiscalizador, exhibió el papel de trabajo de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, las declaraciones correspondientes para los meses de enero a diciembre de 2019, y los pagos de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, sólo por lo que respecta a la obtención de ingresos por servicios profesionales y por la prestación de servicios terrestres de carga; no obstante no **demostró haber efectuado el entero de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, derivadas del pago de mercancías enajenadas por un proveedor en el extranjero sin establecimiento permanente en el país por las operaciones realizadas a través de los pedimentos revisados.**

Por lo que respecta al juicio contencioso administrativo que nos ocupa, como prueba por su parte, la actora exhibió los siguientes documentos:

1. Copia certificada del instrumento notarial con el que se acredita la personalidad con la que me ostento en representación de la actora, ******* ** ***** **** ** ******,¹⁶ así como copia certificada de la identificación oficial del suscrito. Se acompañan al presente en un legajo como ANEXO 1.
2. Impresión del registro en la Secretaría General de Acuerdos de ese H. Tribunal Federal de Justicia Administrativa de las personas autorizadas en términos del artículo 5 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Se acompañan al presente como ANEXO 2
3. Impresión del documento original digital con firma electrónica consistente en la resolución que por esta vía se impugna contenida en el oficio *********¹⁷ emitida el 8 de noviembre de 2022 por el Administrador de Auditoría de Comercio Exterior "2" de la Administración Desconcentrada de Auditoría de Comercio Exterior del Norte Centro, con sede en Coahuila de Zaragoza dependiente de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior del SAT, a través de la cual se determinó un crédito fiscal a cargo de mi mandante, por concepto de IVA en su carácter de retenedor, actualización, recargos y multas en cantidad total de \$9,233,406.10 pesos, todo ello por el ejercicio fiscal de 2019. Se acompaña al presente como ANEXO 3.
4. Impresión del documento original digital con firma electrónica consistente en el acuse de notificación electrónica de la resolución impugnada contenida en el oficio *********,¹⁸ detallada en el numeral inmediato anterior. Se acompaña al presente como ANEXO 4
5. Impresión del documento original digital con firma electrónica consistente en el oficio número *********¹⁹ de fecha 20 de mayo de 2021, emitido por la Administración Desconcentrada de Auditoría de Comercio Exterior del Norte Centro, con sede en Coahuila de Zaragoza, mediante el cual, con fundamento en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación, se inició el procedimiento fiscalizador del que deriva la resolución que por esta vía se impugna. Se acompaña al presente como ANEXO 5
6. Impresión del documento original digital con firma electrónica consistente en el oficio número ********* de fecha 06 de abril de 2022, emitido por el Administrador de Auditoría de Comercio "2", la

¹⁶ Nombre de la Parte Actora

¹⁷ Datos relativos a la resolución impugnada

¹⁸ Datos relativos a la resolución impugnada

¹⁹ Datos relativos a la resolución impugnada

Administración Desconcentrada de Auditoría de Comercio Exterior del Norte Centro, con sede en Coahuila de Zaragoza, mediante el cual se dan a conocer las observaciones derivadas del procedimiento fiscalizador del que deriva la resolución que por esta vía se impugna. Se acompaña al presente como ANEXO 6

7. Impresiones de los documentos originales digitales con firma electrónica consistentes en los oficios i) ***** de fecha 1 de diciembre de 2014, emitido por la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, ii) ***** de fecha 22 de enero de 2022, emitido por la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior y iii) *****²⁰ de fecha 18 de enero de 2021, emitidos por la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, mediante los cuales se otorgó a la empresa su renovación y continuidad en el Registro en el esquema de Certificación IVA e IEPS rubro AAA, de conformidad con las Reglas Generales de Comercio Exterior. Se acompaña al presente como ANEXO 7
8. Contrato de Suministro de Equipo Original de Fabricante en fecha I de agosto de 2007, Convenio Modificatorio Uno de fecha II de junio de 2010, Convenio Modificatorio Dos de fecha 22 de abril de 2011, Convenio Modificatorio Tres de fecha I de noviembre de 2013, así como el Convenio Modificatorio Cuatro de fecha 1 de agosto de 2017, por medios de los cuales se formalizó la compraventa de la mercancías que fueron importadas a través de los 32 pedimentos de importación definitiva, clave V5, que fueron objeto de revisión en el procedimiento fiscalizador del que deriva la resolución que por esta vía se impugnan. Se acompañan al presente como ANEXO 8
9. Impresión de los documentos originales digitales consistentes en 32 pedimentos de importación definitiva con clave V5 tramitados por mi representada durante el ejercicio de 2019, mismos que fueron revisados por la autoridad fiscalizadora, según se detalla en la mencionada resolución liquidatoria contenida en el oficio número *****.²¹ Se acompañan al presente como ANEXO 9
10. Facturas comerciales que en términos de los dispuesto en el artículo 36-A de la Ley Aduanera se anexaron a los 32 pedimentos de importación, clave V5, detallados en el numeral inmediato anterior. Se acompañan al presente con su correspondiente traducción al idioma español como ANEXO 10
11. Estados de cuenta correspondientes a las facturas y pedimentos antes descritos en inglés, junto con su traducción al español. Se acompaña al presente como ANEXO 11
12. Pedimentos virtuales números ** * * * * * y ** * * * * *,²² de fechas de pago 5 de julio de 2019 y 16 de septiembre de 2019 respectivamente, emitidos por ***** * * * * *, ** * * *,²³ que forman parte de las operaciones de exportación que fueron realizadas con

²⁰ Número de oficios de continuidad del Registro en el esquema de Certificación IVA e IEPS rubro AAA.

²¹ Datos relativos a la resolución impugnada

²² Número de pedimentos de importación

²³ Nombre de Tercero, Persona Moral

motivo de la importación de mercancías efectuadas mediante los pedimentos virtuales de importación, clave V5, sujetos a revisión. Se adjuntan al presente como ANEXO 12.

- 13.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Primera Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior del TFJA el 4 de julio de 2018 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 564/18-EC1-01-5 del índice de esa Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 13.
- 14.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Segunda Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior y Auxiliar de Pensiones Civiles del TFJA el 10 de septiembre de 2019 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 198/19-EC2-01-2 del índice de esa Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 14.
- 15.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Primera Sala Especializada en Materia de Comercio Exterior del TFJA el 2 de septiembre de 2022 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 0061-2022-02-E-19-01-02-03-L del índice de esa Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 15.
- 16.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del TFJA el 11 de marzo de 2021 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 12/20-ERF-01-4 del índice de esa Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 16.
- 17.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito el 22 de abril de 2021, al resolver el recurso de revisión fiscal número RF 3/2021, en cuyo cumplimiento se emitió la resolución dentro del juicio de nulidad radicado en el expediente 12/20-ERF-01-4. Se acompaña al presente como ANEXO 17.
- 18.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del TFJA el 14 de mayo de 2021 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 54/19-ERF-01-02 del índice de esa Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 18.
- 19.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del TFJA el 21 de mayo de 2021 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 73/20-ERF-01-8 del índice de esa Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 19.
- 20.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito el 16 de diciembre de 2021, al resolver el recurso de revisión fiscal número RF. 386/2021, mediante la cual se declara la validez de la resolución dictada en el juicio de nulidad radicado en el expediente 73/20-ERF-01-8. Se acompaña al presente como ANEXO 20.
- 21.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del TFJA el 21 de enero de 2021 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 20/20-ERF-01-5 del índice de esa Sala. Se acompaña al

35

presente como ANEXO 21.

- 22.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del TFJA el 7 de junio de 2021 dentro del juicio contencioso administrativo tramitado bajo el expediente 15/20-ERF-01-1 del índice de esa H. Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 22.
- 23.** Impresión del documento original digital consistente en la sentencia dictada por el Decimoséptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito el 16 de diciembre de 2021, al resolver el recurso de revisión fiscal número RF 468/2021, mediante la cual se declara la validez de la resolución dictada en el juicio de nulidad radicado en el expediente 15/20-ERF-01-1 del índice de esa H. Sala. Se acompaña al presente como ANEXO 23.
- 24.** Además, se acompaña la Impresión del documento original digital consistente en el análisis sistémico 01/2019 emitido por la PRODECON en el expediente 12-V-A/2017 el 11 de marzo de 2019 titulado "Retención del Impuesto al Valor Agregado tratándose del retorno de bienes o mercancías al amparo del pedimento V5". Se acompaña al presente como ANEXO 24

Pruebas con las cuales, a consideración de esta Sala, la actora no acredita el entero de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado, derivadas del pago de mercancías enajenadas por un proveedor en el extranjero sin establecimiento permanente en el país (operaciones realizadas a través de los pedimentos con clave V5, observados durante el procedimiento fiscalizador) al ser la misma responsable por el pago de las retenciones, conforme a lo previsto en el artículo 1-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; aunado a lo anterior, de los argumentos planteados en los conceptos de anulación del escrito inicial de demanda y del escrito de alegatos, la actora no impugna la determinación del crédito fiscal, en el sentido de que sí hubo retenido y enterado el Impuesto al Valor Agregado relativo a la enajenación de los bienes que realizó su proveedor en el extranjero; sino planteando que no es una obligación a la que debería estar afecta.

En mérito de las anteriores consideraciones, los Magistrados integrantes de esta Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, consideran que al no desvirtuarse la presunción de legalidad de que se encuentra investido el acto de autoridad, como lo es el controvertido en la presente vía, en términos del artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo procedente en el

caso es reconocer la validez del mismo.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50 y 58-28, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

I.- La parte actora **no probó** su acción, en consecuencia;

II.- Se reconoce la validez de la resolución impugnada, misma que ha quedado descrita en el resultando 1 del presente fallo.

III.- NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.

Así lo resolvieron y firman, los integrantes de la Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar: Magistrado **FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA**, Titular de la Primera Ponencia, instructor en este juicio y Presidente de esta Sala; y el Magistrado **AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, Titular de la Segunda Ponencia; ambos adscritos a la Sala de conformidad con lo establecido en el numeral Primero, fracciones XV y XVI, del acuerdo **G/JGA/2/2023**, de fecha **05 de enero de 2023**, emitido por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; así como el Magistrado **GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ**, Titular de la Tercera Ponencia, adscrito a esta Sala conforme al acuerdo **G/JGA/22/2023**, de fecha **01 de junio de 2023**, emitido por el citado Órgano Administrativo de este Tribunal; ante la Secretaria de Acuerdos, Licenciada **Nataly Priscila Solano Salgado**, que actúa y da fe.

FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA

AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS

GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ

LICENCIADA NATALY PRISCILA SOLANO SALGADO

*NSP

“El nueve de octubre de dos mil veintitrés, la Licenciada Nataly Priscila Solano Salgado, Secretaria de acuerdos con adscripción en la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 108, 113, fracción I y III, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de Nombre de la Parte Actora, Nombre de Tercero, Persona Física, Nombre de Tercero, Persona Moral, Datos relativos a la resolución impugnada, Número de oficios de continuidad del Registro en el esquema de Certificación IVA e IEPS rubro AAA., Domicilio de Tercero, Persona Moral. Conste.”