Complemento carta porte: Herramienta de fiscalización en el transporte de mercancías

M.I. y L.C.P. Miguel Ángel Medina Ruiz, Socio del Área Fiscal de Garrido Licona y Asociados

El 1 de mayo de 2021, las autoridades fiscales publicaron en el portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT) el complemento carta porte, con lo cual dieron cumplimiento a lo establecido en la regla 2.7.1.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), la cual indica el inicio de la vigencia de ese documento digital, 30 días naturales posteriores a la fecha de su publicación. Por tanto, este entró en vigor el 1 de junio; sin embargo, el artículo décimo primero de la RM para 2021 otorga 120 días de gracia, durante los cuales será opcional su emisión, indicando que al término de ese plazo, es decir, a partir del 30 de septiembre de este año, el uso del complemento carta porte será obligatorio para aquellos contribuyentes que señala la regla 2.7.1.9., misma que establece su obligatoriedad en el transporte de mercancía, cuando estas se trasladen en territorio nacional por vía terrestre, férrea, marítima, aérea o fluvial

INTRODUCCIÓN

La historia de la carta porte es casi tan antigua como la del comercio de mercancías. Me atrevo a decir que la importancia de este documento supera a la de la propia factura.

Fueron los fenicios quienes vieron surgir el comercio; primero, con los excedentes de los alimentos agrícolas y, posteriormente, con otro tipo de productos en los que distintos pueblos se especializaron como productores.

En su momento, la denominada "ruta de la seda" fue testigo de cómo el comercio requirió de distintos medios de transporte y de cómo se fueron diversificando los mismos, así como las rutas para comercializar la mercancía.

Nadie puede negar que el comercio es donde descansa la actividad económica, sea de un pueblo, país, región e incluso a nivel internacional.

Posteriormente, con la evolución del comercio, también evolucionaron los medios de transporte. Así, al originarse los acuerdos comerciales, surgió la documentación que soportaba el comercio de las mercancías.

Los primeros medios de transporte fueron, sin duda alguna, por tierra y por agua. El comercio fluvial precedió al marítimo y posteriormente el terrestre, a través de bestias de carga y carretas, evolucionando gracias al invento del automóvil, al autotransporte terrestre.

En ese sentido, no se puede dejar de mencionar la importancia tan grande que desde un inicio tuvo el transporte por ferrocarril, que dio vida a muchas ciudades y aceleró sobremanera la era industrial. También la industria aérea ha sido un jugador muy importante en el comercio, sobre todo internacional, permitiendo reducir los tiempos de tránsito de manera considerable.

En ese orden de ideas, el uso de la documentación para acompañar el transporte de mercancía es necesaria en todos los medios de transporte. Si bien el concepto de "carta porte" es identificado principalmente en el autotransporte federal terrestre de carga, también es utilizado en el transporte ferroviario donde se le conoce como "carta porte ferroviario CIM; mientras que en el caso de la industria naviera se le conoce como "conocimiento de embarque" (*bill of lading*) y en la industria aérea como "carta porte" o "guía aérea" (*airway bill*).

El uso de este documento permite al transportista acreditar la legal posesión de la carga. Además de que también sirve como contrato de transporte, tal como lo analizaré más adelante.

Previamente comenté que el comercio es la fuente principal de la economía y eso lo saben muy bien las autoridades. Por ello es por lo que, cuando vieron la necesidad de tener un mejor control sobre la trazabilidad de la mercancía, para disminuir el movimiento de mercancía ilegal y atacar la informalidad, vieron también la oportunidad de incrementar la recaudación fiscal.

Así lo manifestó la titular del SAT, al señalar que esta nueva herramienta digital les permitiría aumentar la recaudación en $150,000'000,000 y si bien, no señaló específicamente dónde se originaría tal incremento, es de suponer que será en la fiscalización de la compraventa de mercancías, así como en las operaciones que realizan los transportistas.

ANÁLISIS

Antes de iniciar el análisis de la disposición que da vida principal a esta nueva obligación, es decir, la regla 2.7.1.9. de la RM para 2021, revisaré la legislación aplicable a la carta porte para el caso del autotransporte federal, con ello será posible concluir que mucha de la información que las autoridades solicitan en el nuevo complemento carta porte, son datos que ya se exigen como parte de la carta porte que actualmente se conoce.

Legislación aplicable a la carta porte

En principio, analizaré la legislación aplicable a la carta porte que se utiliza en el autotransporte federal. La Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal (LCPAF) señala al respecto lo siguiente:

> ***Artículo 2.*** *Para los efectos de esta Ley, se entenderá por:*
>
> ...
>
> ***II.*** *Carta de Porte: Es el título legal del contrato entre el remitente y la empresa y por su contenido se*

> ...el complemento carta porte forma parte de los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, y que las implicaciones, de no cumplir con tales requisitos, serán la no deducción del pago en materia del ISR y el no acreditamiento del IVA respectivo.

decidirán las cuestiones que se susciten con motivo del transporte de las cosas; contendrá las menciones que exige el Código de la materia y surtirá los efectos que en él se determinen;

...

De esto se desprende que la LCPAF otorga a la carta porte el rango de contrato entre el remitente (generador de carga) y la empresa (transportista), y establece que su contenido define las condiciones y acuerdos conforme a los cuales se prestará ese servicio, indicando que tales condiciones deben de corresponder a las que exige el código de la materia.

Veamos entonces lo que el Código de Comercio (Ccom), aplicable en este caso, señala al respecto:

Artículo 581. *El porteador de mercaderías o efectos deberá extender al cargador una carta de porte, de la que éste podrá pedir una copia. En dicha carta de porte se expresará:*

I. *El nombre, apellido y domicilio del cargador;*

II. *El nombre, apellido y domicilio del porteador;*

III. *El nombre, apellido y domicilio de la persona a quien o a cuya orden vayan dirigidos los efectos, o si han de entregarse al portador de la misma carta;*

IV. *La designación de los efectos, con expresión de su calidad genérica, de su peso y de las marcas o signos exteriores de los bultos en que se contengan;*

V. *El precio del transporte;*

VI. *La fecha en que se hace la expedición;*

VII. *El lugar de la entrega al porteador;*

VIII. *El lugar y el plazo en que habrá de hacerse la entrega al consignatario;*

IX. *La indemnización que haya de abonar el porteador en caso de retardo, si sobre este punto mediare algún pacto.*

Adicional a lo establecido en el Ccom, el Reglamento de Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares, señala lo siguiente:

Artículo 74. *Los autotransportistas deberán emitir por cada embarque, una carta de porte debidamente documentada, que deberá contener, además de los requisitos fiscales y de las disposiciones aplicables contenidas en el presente reglamento, como mínimo lo siguiente:*

I. *Denominación social o nombre del autotransportista y del expedidor y sus domicilios;*

II. *Nombre y domicilio del destinatario;*

III. *Designación de la mercancía con expresión de su calidad genérica, peso y marcas o signos exteriores de los bultos o embalaje en que se contengan y en su caso, el valor declarado de los mismos;*

IV. *Precio del transporte y de cualquier otro cobro derivado del mismo;*

V. *Fecha en que se efectúa la expedición;*

VI. *Lugar de recepción de la mercancía por el autotransportista, y*

VII. *Lugar y fecha o plazo en que habrá de hacerse la entrega al destinatario.*

En ambas disposiciones, es claro que la obligación de emitir la carta porte es del transportista y no del generador, remitente o dueño de la carga.

También se desprende de estos artículos, que muchos de los datos que debe contener la carta porte coinciden entre sí con los que deben de incluirse en el nuevo documento digital, el complemento carta porte.

Cabe resaltar que el artículo 74, antes mencionado, advierte de la necesidad de que la carta porte deberá también contener los requisitos fiscales, por lo que a continuación analizaré en qué consisten esos mismos.

Legislación fiscal aplicable al complemento carta porte

La obligatoriedad en el uso del complemento carta porte deriva de las disposiciones fiscales al facultar a las autoridades fiscales a requerir especificaciones en los comprobantes fiscales a través de las reglas de carácter general.

Estas facultades le son otorgadas a la autoridad a través de los artículos 29, fracción VI, y 29-A, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación (CFF), mismos que se transcriben a continuación:

Artículo 29. *Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios... deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.*

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

...

VI. *Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

...

Artículo 29-A. *Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:*

...

IX. *Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.*

...

Las autoridades fiscales soportan la obligatoriedad en la emisión del complemento carta porte, a través de los artículos antes citados. Es por ello por lo que a través de la regla 2.7.1.9. de la RM para 2021, se establecen las situaciones en las que deberá cumplirse con ese requisito. Esta regla la analizaré más adelante.

Deducibilidad y acreditamiento

En distintos foros, las autoridades fiscales han informado sobre la obligatoriedad en la emisión del complemento carta porte, y han manifestado que quienes hagan pagos por servicios de transporte, deberán de contar con un Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) de ingresos, emitido por el transportista al que deberá de estar incorporado el complemento carta porte del transporte de la mercancía. De lo contrario, ese pago no sería deducible para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) ni el impuesto al valor agregado (IVA) acreditable.

Es importante, por tanto, tomar en cuenta que, tal como se señaló previamente, el complemento carta porte forma parte de los requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, y que las implicaciones, de no cumplir con tales requisitos, serán la no deducción del pago en materia del ISR y el no acreditamiento del IVA respectivo.

Esto, considerando lo que ambas disposiciones establecen a continuación:

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

Artículo 27. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

...

III. *Estar amparadas con un comprobante fiscal...*

...

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

Artículo 5. *Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

...

II. *Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.*

...

Artículo 32. *Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:*

...

III. *Expedir y entregar comprobantes fiscales.*

...

Como se puede observar, tanto la LISR como la LIVA exigen contar con los comprobantes fiscales correspondientes, los cuales deberán cumplir con los requisitos establecidos en el CFF y, en consecuencia, al incorporar el requisito del complemento carta porte a esos comprobantes fiscales, hace necesario contar con el mismo para poder deducir los pagos realizados por servicios de transporte.

Obligación de emitir el complemento carta porte

Tal como se mencionó previamente, las autoridades fiscales hicieron uso de las facultades que les otorga el CFF para estipular requisitos que deben cumplir los comprobantes fiscales, y a través de la regla 2.7.1.9. de la RM para 2021, que se transcribe y analiza a continuación, se establecen las situaciones y formas en que deberá de emitirse ese complemento.

Esta regla establece esa obligación en tres casos en específico, por lo que, a efecto de hacer un ejercicio de análisis más didáctico, revisaré cada uno por separado, conforme la vaya transcribiendo.

Cabe hacer mención que la versión de la regla aquí expuesta es la que al momento de escribir el presente artículo se encuentra publicada en el portal del SAT, en la tercera versión anticipada de la Segunda Resolución de modificaciones a la RM para 2021.

Obligación para los propietarios de las mercancías

En un principio, la regla citada menciona lo siguiente:

CFDI que podrá acreditar el transporte de mercancías

2.7.1.9. *Para los efectos del artículo 29, penúltimo párrafo del CFF, los* ***propietarios de mercancías,*** *podrán acreditar el transporte de las mismas cuando se trasladen en territorio nacional por vía terrestre, férrea, marítima, aérea o fluvial, únicamente mediante la representación, impresa o en formato digital, del CFDI de tipo traslado expedido por ellos mismos, al que deberán incorporar el complemento "Carta Porte", que para tales efectos se publique en el Portal del SAT. En dicho CFDI deberán consignar como valor: cero, como clave en el RFC: la genérica a que se refiere la regla 2.7.1.26., para operaciones con el público en general y en el campo descripción se especificará el objeto del transporte de las mercancías.*

...

(Énfasis añadido.)

De lo transcrito se desprende que cuando el que transporta la mercancía sea el propietario de la misma, entonces deberá emitir el complemento carta porte incorporado a un CFDI de traslado.

Este último es un documento que ya existía y se utilizaba precisamente cuando el dueño de la mercancía necesitaba moverla con sus propios medios, pero que no estaba enajenándola y, por tanto, no

podía emitir un CFDI de ingresos, cubriendo el traslado de la misma a través de la emisión de un CFDI de traslado.

En el caso actual, será a ese mismo CFDI de traslado al que el propietario de la mercancía deberá de incorporar el complemento carta porte. Aunque la disposición no es clara respecto a que la obligación de emitir el complemento solamente debe cumplirse cuando el dueño de la mercancía utilice sus propios medios de transporte, las autoridades fiscales han externado, en distintos foros, que esa obligación se genera únicamente cuando lo hace utilizando para ello sus propios medios.

Obligación para los agentes de transporte (intermediarios, operadores logísticos, forwarders*)*

CFDI que podrá acreditar el transporte de mercancías

2.7.1.9. *...*

En los supuestos en los que el traslado de las mercancías se realice a través de un intermediario o bien de un agente de transporte, será este quien deberá expedir el CFDI a que se refiere el párrafo anterior y usar su representación, impresa o en formato digital, para acreditar el transporte de las mercancías.

...

Al igual que en el caso anterior, la autoridad pide incorporar el complemento carta porte a un CFDI de ingresos, y no queda muy claro si el agente de transporte debiera emitirlo en los casos en los cuales los transportistas que muevan la carga sean terceros, o bien, si solamente lo debe de emitir cuando ese agente cuente con medios propios y a través de ellos realice el transporte de la mercancía.

Sin embargo, la disposición, en este caso, requiere que se incorpore a un CFDI de traslado, por lo que se interpreta que para esos agentes les sería aplicable la obligación solamente cuando utilicen sus propios medios, dejando la obligación al transportista cuando lo subcontrate para transportar la mercancía, tal como se muestra a continuación.

Obligación para los transportistas

Al respecto, se tiene lo siguiente:

CFDI que podrá acreditar el transporte de mercancías

2.7.1.9. *...*

...

Los contribuyentes dedicados al servicio de transporte de carga que circulen por vía terrestre, férrea, marítima, aérea o fluvial, deberán expedir un CFDI de tipo ingreso que deberá contener los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF, el cual amparará la prestación de este tipo de servicio y con el mismo podrán acreditar el transporte de las mercancías con su representación, impresa o en formato digital, al que deberán incorporar el complemento "Carta Porte", que para tales efectos se publique en el Portal del SAT, mismo que únicamente servirá para acreditar el transporte de mercancías.

El transportista podrá cumplir con la obligación de acompañar las mercancías que se transporten con la documentación que acredite su legal estancia y/o tenencia, según se trate de mercancías de procedencia extranjera o nacional, con el CFDI que incluye el complemento "Carta Porte.

...

En el caso de los transportistas, sin importar el tipo de transporte que utilicen (terrestre, férreo, aéreo, marítimo o fluvial), a diferencia del dueño de la mercancía o del agente de transporte, deben de incorporar el complemento carta porte a un CFDI de ingresos.

Esto sin duda genera cambios drásticos en la forma de operar, pues en la mayoría de los casos, el transporte de mercancía se hace antes de expedir la factura fiscal por la prestación de tales servicios.

Lo anterior se vuelve todavía más complejo, si se considera que el estándar del complemento carta porte requiere que cada uno de estos que se emita, se deba de incorporar a un CFDI, ya sea de tipo ingreso o de traslado.

Por tanto, el volumen de facturas que se emitirán se multiplicará considerablemente con las consecuencias administrativas que ello conlleva.

Considero que la intención de la autoridad al obligar al transportista a emitir el CFDI de ingresos por la prestación de sus servicios, antes de iniciar el viaje, es meramente de control fiscal en el reconocimiento de los ingresos ligados a cada viaje realizado. Obvia decir que no le importa a esta el impacto administrativo que generará tanto para el transportista como para su cliente.

No quiero dejar de señalar que existen cambios que son necesarios durante el transporte de mercancías, los cuales requerirían ajustar el complemento carta porte (cambios de ruta, cambios de operadores, de unidades, etc.), en cuyo caso la autoridad ya aclaró a través de la sección de *Preguntas y respuestas*, publicada en el portal del SAT, que en esos casos los ajustes deben de realizarse cancelando el complemento y emitiendo uno con los datos correctos y relacionándolo con el CFDI de origen.

Concurrencia de contribuyentes obligados

La regla en comento continúa señalando:

> ***CFDI que podrá acreditar el transporte de mercancías***
>
> ***2.7.1.9.*** ...
>
> ...
>
> *Todos los contribuyentes que estén relacionados con el traslado de mercancías deberán expedir, en términos de lo previsto en la presente regla, el CFDI con complemento "Carta Porte", de tipo traslado o de tipo ingreso, de acuerdo a su participación en la operación.*
>
> ...

Esta parte de la disposición genera confusión, debido a que no es claro si en el caso de que alguno de los tres obligados antes mencionados emita el complemento carta porte, debe también emitirlo cualquier otro que esté relacionado con el traslado de esa mercancía.

Es por ello por lo que mi interpretación tiende a que solamente debe ser obligado quien sea responsable de transportar la mercancía con sus propios medios, ya sea este el propietario, el agente de transporte o el transportista.

Sin embargo, en ese caso, no veo cómo se pudiera contar con la trazabilidad completa que busca la autoridad, cuando se trate de transporte multimodal donde es precisamente el agente de transporte quien pudiera ser la persona idónea para generar un complemento con toda la información desde el origen de la mercancía hasta su destino final, sin importar los distintos medios de transporte que se utilicen.

Tampoco es claro cómo un agente de transporte pudiera emitir un complemento de transporte con toda la trazabilidad desde el origen hasta el destino final, si desconoce la información de los medios de transporte que va a utilizar; es decir, matrículas, datos de las unidades, etcétera.

Vigilancia en la emisión del complemento carta porte

Por último, la regla 2.7.1.9., señala lo siguiente:

> ***CFDI que podrá acreditar el transporte de mercancías***
>
> ***2.7.1.9.*** ...
>
> ...
>
> *En ningún caso se podrá amparar el transporte de las mercancías señaladas en la regla 2.6.1.1., sin que se acompañe la representación impresa o los archivos digitales de los CFDI y sus complementos señalados en la presente regla.*

Este es un cambio en la regla 2.7.1.9. original, debido a que anteriormente no dejaba claro si continuaba la obligación de emitir la carta porte impresa o si el complemento carta porte, como documento digital, hacía las veces de la carta porte exigida por las disposiciones de transporte.

Ahora es claro que no se requiere más la tradicional carta porte impresa y que bastará con el complemento carta porte, en su versión impresa o digital, para mostrar a las autoridades facultadas

para revisar ese documento durante el transporte –Secretaría de Marina (Semar) o Guardia Nacional– quienes a través de su teléfono celular podrán leer el código QR del complemento y tener toda la información de su contenido, incluidos:

- Origen.
- Destino.
- Remitente.
- Destinatario.
- Descripción de la carga.
- Matrícula de la unidad.
- Póliza de seguro.
- Registro Federal de Contribuyentes (RFC) del operador.

Y el resto de los datos que se deban de incluir, dependiendo del medio de transporte que se utilice conforme a los nodos que son obligatorios y cumpliendo con los catálogos que deben de utilizarse en su llenado.

CONCLUSIONES

La emisión del complemento carta porte es una obligación que llegó para quedarse. Esta será una herramienta de control y fiscalización muy eficiente para las autoridades de transporte, así como fiscales, e implica cambios importantes en la forma de operar, tanto de las empresas que requieren transportar su mercancía, como de los agentes de transporte y transportistas, quienes deberán de adecuar sus sistemas tecnológicos para poder cumplir con esta nueva obligación fiscal.

Por su parte, la conexión de los datos entre el generador de la carga y el transportista para llenar el complemento carta porte será un reto a vencer en los próximos días. Revisar los contratos entre clientes y proveedores será también clave para evitar contingencias por detención de mercancías e incumplimientos generados por la no emisión o llenado incorrecto de esta nueva herramienta tecnológica.

Es importante poner manos a la obra, pues los propietarios de mercancías no únicamente deberán asegurarse de que podrán deducir sus costos de transporte, sino también de realizar un análisis holístico de sus operaciones de *inbound* y *outbound,* para efecto de identificar quién es el obligado en cada caso de emitir ese documento. E incluso, en el caso de que sea un tercero, asegurarse que lo hará correctamente y que estará listo para proveerle los datos de forma oportuna, sin que genere contratiempos en sus operaciones logísticas.

Por su parte, el agente de transporte debe también de asegurar que sus clientes tendrán su mercancía a tiempo, en el lugar de destino solicitado por estos, en tanto que el transportista debe garantizar a sus clientes que transportará la mercancía sin contratiempos y se asegurará del correcto llenado del documento digital referido.

Finalmente, es recomendable consultar el portal del SAT, en donde se encuentra la información actualizada respecto a esta nueva obligación fiscal. •

Para acceder a la Tercera Versión de la Segunda Resolución RM 2021 (SAT 4-VI-2021) escanee el Código QR

Para acceder al Complemento carta porte escanee el Código QR