Contraprestación por procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados en operaciones aduaneras: Sus implicaciones en el IVA

GARRIDO LICONA Y ASOCIADOS S.C.

L.C. Miguel Ángel Garcés Romero, Socio del Área Fiscal y Contable de Garrido Licona y Asociados

La Ley Aduanera dispone que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) podrá determinar las cantidades que como contraprestación deberán pagar las personas que realicen operaciones aduaneras a quienes presten servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados, con motivo del despacho aduanero. En este sentido, como parte de ese despacho, los importadores deberán pagar a un tercero el procesamiento electrónico de datos del pedimento respectivo, consistente en una contraprestación más el impuesto al valor agregado (IVA); mismas cantidades que al parecer solamente podrán acreditarse contra el monto del Derecho de Trámite Aduanero (DTA), situación que causa conflicto respecto del acreditamiento del IVA pagado por la mencionada validación contra el IVA a cargo del periodo de que se trate del contribuyente

INTRODUCCIÓN

Considerando la situación actual de nuestro país, en primer lugar, por los temas relacionados con la salud y, en segundo, por la desaceleración económica que esto conlleva, resulta importante para las compañías hacerse de recursos líquidos, los cuales les permitan hacer frente a tal situación, siendo una opción viable la recuperación de los saldos a favor que se hayan generado mediante la figura de devolución.

Para tales efectos, resulta relevante tener la certeza de que el saldo a favor de que se trate contenga los elementos de prueba suficientes para soportar su conformación; motivo por el cual, en el caso particular del IVA, llama la atención que tratándose del derecho al acreditamiento de ese impuesto, que se desprende de la figura del procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados, previsto en el artículo 16 de la Ley Aduanera, en relación con el pago del DTA, puede limitar a los contribuyentes en la obtención de una devolución mayor de ese gravamen.

Cabe destacar que, en las operaciones de comercio exterior, los importadores al momento de realizar el despacho aduanero están obligados al pago del ya mencionado DTA, de conformidad con la Ley Federal de Derechos (LFD).

En algunos casos, el pago del DTA puede significar un monto importante dentro de la operación de una empresa, y quizá se dé por descontado que dentro de ese pago se encuentra también el servicio de procesamiento electrónico de datos y el IVA correspondiente a tal servicio, y que los mismos sólo pueden ser acreditables contra el DTA que se genere, de acuerdo con la legislación aduanera, cuando en realidad puede haber un tema de fondo que vaya en contra de tal limitante.

No obstante lo anterior, es importante no dejar de lado como un punto de reflexión, los elementos de forma que pudieran limitar el derecho de acreditamiento de ese impuesto, y que quizá pueda llevar al contribuyente a una imposibilidad práctica de reunir o acreditar tales elementos.

IVA ACREDITABLE POR PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS Y SERVICIOS RELACIONADOS PARA EL DESPACHO ADUANERO

De acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley Aduanera, el SAT podrá autorizar a los particulares para prestar los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados necesarios para efectuar el despacho aduanero, al tiempo que determinará las cantidades que deban pagarse por esos servicios, incluyendo dentro de los mismos el IVA trasladado.

Asimismo, el artículo 16, tercer párrafo de la Ley Aduanera, señala de manera específica que este pago –incluyendo el IVA trasladado con motivo de la contraprestación del servicio– se acreditará exclusivamente contra el monto del DTA, a que se refieren los numerales 49 y 50 de la LFD, y no podrá ser superior a los mencionados derechos.

Llama la atención que tal precepto indica expresamente que el acreditamiento a que se refiere este párrafo en ningún caso dará lugar a un saldo a favor acreditable contra otras operaciones ni a devolución.

En relación con lo anterior, la regla 1.6.33. de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) para 2019, señala que las contraprestaciones por los servicios a que se refiere el citado artículo 16 de la Ley Aduanera, incluyendo el IVA correspondiente a esos servicios, de acuerdo con los numerales 1 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), serán del 92% de ese DTA.

En otras palabras, esto significa que del 100% del pago por concepto del DTA, el 92% corresponde a la contraprestación pagada a terceros por la prestación de servicios relacionados con el procesamiento electrónico de datos necesarios para realizar el despacho aduanero, y que en ese porcentaje se incluye el IVA correspondiente por este servicio, siendo claro que el 8% restante corresponderá estrictamente al propio DTA.

En este punto, es importante señalar que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) interpretó que la contraprestación que se paga por los servicios de procesamiento electrónico de datos

y servicios relacionados, no constituye un derecho (contribución), debido a que no posee ninguna de las características propias que establece el artículo 2, fracción IV del Código Fiscal de la Federación (CFF), de donde se colige que es distinta la naturaleza de la contraprestación prevista en el numeral 16 de la Ley Aduanera y el DTA, a que se refiere el dispositivo 49 de la LFD.[1]

Cabe recordar que de conformidad con el artículo 49, fracción I de la LFD, el DTA se pagará por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento aduanero correspondiente en los términos de la Ley Aduanera, aplicando el 8 al millar, sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación (IGI).

Ello, al señalar a la letra lo siguiente:

> ***Artículo 49.*** *Se pagará el derecho de trámite aduanero, por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento aduanero correspondiente en los términos de la Ley Aduanera, conforme a las siguientes tasas o cuotas:*
>
> ***I.*** *Del 8 al millar, sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del impuesto general de importación, en los casos distintos a los señalados en las siguientes fracciones o cuando se trate de mercancías exentas conforme a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación o a los Tratados Internacionales.*
>
> ...

Por tanto, y a manera de ejemplo, si el contribuyente determina un Valor en Aduana (VA) de un bien por: $300,000.00, entonces:

- DTA = VA x 0.008
- Total del DTA: $2,400.00.

En este sentido, y considerando lo que indica la regla 1.6.33. de las RGCE, el desglose de las cantidades sería el siguiente:

Concepto	Importe
Servicio de procesamiento electrónico de datos y/o servicios relacionados necesarios para efectuar el despacho aduanero	$1,903.45
más:	
IVA correspondiente al servicio prestado (en este caso a la tasa del 16%)	304.55
más:	
DTA	192.00
igual:	
Total reflejado en el pedimento aduanal por concepto del DTA	2,400.00

De lo anterior resulta peculiar la condición establecida en la Ley Aduanera acerca del acreditamiento del IVA incluido en el pago del servicio contra del DTA, no por la prestación del servicio en sí, sino por la limitación que la norma establece sobre el derecho al acreditamiento de un impuesto cuya regulación se encuentra explícitamente prevista en un ordenamiento especial e independiente.

Y es que como bien comenta la regla 1.6.33. de las RGCE, la obligación del pago del IVA nace por la prestación de servicios independientes proporcionados por particulares a los adquirentes de los servicios mencionados, en apego con lo establecido en los artículos 1, fracción II y 14 de la LIVA; motivo por el cual, no resulta comprensible la razón de limitar el acreditamiento de este pago, y en particular de ese impuesto, sólo contra el monto correspondiente al DTA.

Cabe recordar que el artículo 1, cuarto párrafo de la LIVA, dispone que el contribuyente pagará la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta ley.

Señalando que se entiende por "impuesto acreditable" el IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio gravamen que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de ese ordenamiento.

[1] *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Séptima Época. Año V. No. 46. Mayo. 2015, p. 227. Juicio contencioso administrativo Núm. 24647/13-17-08-7, resuelto por la Octava Sala Regional Metropolitana del TFJA, el 20 de noviembre de 2014

Lo antes señalado, da pauta a considerar que las personas tienen el derecho de acreditamiento del IVA observando las formas y requisitos que la misma ley señala por el pago de los actos o actividades que en ella se identifican, siendo uno de éstos la prestación del servicio ya comentado.

Otra problemática que se presenta consiste en que para ejercer el derecho al acreditamiento deben reunirse ciertos requisitos, como es la obligación del prestador del servicio de emitir un Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) a favor del receptor del mismo, en el cual se realice el traslado explícito del IVA causado.

Esto, tal y como lo indica el artículo 32 de la LIVA, y en donde, además tal precepto establece que ese comprobante debe reunir los requisitos señalados en el numeral 29-A del CFF; situación que en la práctica no ocurre.

Ello, debido a que el pago del DTA (considerando los elementos antes descritos) sólo se señala como un dato del monto a cubrir dentro del cuerpo del pedimento que se expida por la importación o exportación de un bien, recordando además que, para efectos de cubrir el monto de las contraprestaciones que deriven de este servicio, el SAT destinará los fondos a un fideicomiso por medio del cual se administrarán esas contraprestaciones. Es decir, el SAT pagará por cuenta del receptor este servicio, situación que en la práctica impide la emisión del CFDI respectivo.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis efectuado, el derecho de acreditamiento específicamente del IVA que emana de la prestación del servicio de procesamiento electrónico de datos inmerso en el pago del DTA pudiera no limitarse al pago de éste, exclusivamente.

Y es que ese impuesto se desprende de una actividad propiamente señalada en la LIVA y, por ende, es sujeta a los derechos y obligaciones que de ella emanan, propiciando así un posible acreditamiento contra el impuesto que los contribuyentes causen con motivo de sus actividades.

Sin embargo, no pueden dejarse de lado los requisitos de forma que deben cumplirse para efectos de poder efectuar ese acreditamiento, los cuales en este caso en particular no se cumplirían por la manera en la cual las contraprestaciones son cubiertas al prestador real del servicio.

> **...la obligación del pago del IVA nace por la prestación de servicios independientes proporcionados por particulares a los adquirentes de los servicios mencionados, en apego con lo establecido en los artículos 1, fracción II y 14 de la LIVA; motivo por el cual, no resulta comprensible la razón de limitar el acreditamiento de este pago, y en particular de ese impuesto, sólo contra el monto correspondiente al DTA.**

No obstante lo anterior, tampoco se debe perder de vista el derecho inherente que tienen los contribuyentes en cuanto a ese acreditamiento, por lo que se refiere al pago de estos servicios, así como la falta de regulación en materia fiscal que permita al pagador de impuestos el tener certeza jurídica al realizarlo.

De esta manera, se recomienda a los contribuyentes no dejar de analizar a detalle cada caso en particular, y estar atentos a cualquier posible pronunciamiento o precisión que las autoridades fiscales pudiesen llegar a emitir a través de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) o inclusive, en una disposición de comercio exterior. •