

Uso o goce temporal de bienes otorgado por residentes en el extranjero: ¿Doble causación del IVA?

Derivado de la Reforma Fiscal para 2022, existen importantes cambios en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), entre ellos, el del artículo 21, el cual señala que se otorga el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional cuando en este se realice el mismo, con independencia del lugar de su entrega material, es decir, inclusive en el extranjero. Sin embargo, la fracción IV del numeral 24 de esa ley, indica que se considera importación el uso o goce temporal de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. Consecuentemente, el residente en territorio nacional puede terminar haciendo un doble desembolso al existir una doble causación del impuesto al valor agregado (IVA) derivado de un mismo acto jurídico



L.C.P. Jesús Antonio García Romo, Socio del Área Fiscal de Garrido Liconá y Asociados



L.C. Juan Pablo Garduño Vilchis, Asociado del Área Fiscal de Garrido Liconá y Asociados

INTRODUCCIÓN

Como parte de la Reforma Fiscal para 2022, existieron modificaciones importantes en materia del IVA, y algunas de ellas siguen generando cierta incertidumbre en cuanto a su aplicación, al impactar la operación de las empresas, entre las que destaca, la reforma al artículo 21 de la LIVA, la cual, contempla **gravar el uso o goce temporal de bienes tangibles** en territorio nacional, con independencia del lugar de su entrega material, es decir, **inclusive si esta es en el extranjero**.

Con lo anterior, se buscó desincentivar ciertas prácticas para evitar el pago del impuesto en México; no obstante, la propia LIVA establecía ya un gravamen en su artículo 24, fracción IV, señalando que se considera importación el uso o goce temporal de bienes tangibles en territorio nacional, **cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero**.

Consecuentemente, es necesario analizar si estas dos disposiciones dan origen a una doble causación del IVA derivado de un mismo acto jurídico, situación que será analizada en la presente colaboración.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA REFORMA

En primera instancia, resulta necesario analizar el objetivo perseguido con la presente modificación, por lo que es relevante acudir a la exposición de motivos de la reforma, la cual, para efectos prácticos, se cita a continuación:

...

*Actualmente, el uso o goce temporal de bienes tangibles cuya entrega material se realiza en territorio nacional o en el extranjero se encuentra gravado por el IVA conforme a los Capítulos IV y V de la Ley de la materia, respectivamente, **resultando complejo para los contribuyentes distinguir el supuesto que resulta aplicable a la actividad que llevan a cabo**, puesto que su causación está regulada en dos capítulos diversos, diferenciada únicamente en función del lugar de la entrega material de los bienes que serán objeto de uso o goce temporal, ya sea en territorio nacional o en el extranjero, siendo que en ambos casos la contraprestación pactada entre las partes es el valor que se toma como base para el cálculo del impuesto.*

*Además, se ha detectado que el artículo 25, fracción I, primer párrafo, in fine, de la Ley del IVA ha sido interpretado de manera incorrecta con la finalidad de causar un perjuicio al Fisco Federal, **evitando el pago del impuesto al considerar que por no haberse efectuado la entrega material del bien en territorio nacional la operación no está sujeta al pago del impuesto por el uso o goce de dichos bienes**. Por ejemplo, dicha práctica ha sido identificada en los contribuyentes que rentan artefactos navales, como las denominadas plataformas de perforación y explotación, flotantes, semisumergibles o sumergibles, etc.*

...

(Énfasis añadido.)

Como se aprecia, se persiguen básicamente dos objetivos: El primero de ellos, es brindar certeza jurídica a los contribuyentes por las operaciones consistentes en otorgar el uso o goce temporal de bienes tangibles, independientemente de que la entrega se lleve a cabo en territorio nacional o en el extranjero, considerando que, hasta 2021, era complicado identificar bajo qué disposición fiscal se debía tributar (arrendamiento de bienes o importación).

Como segundo objetivo, es claro que se busca desincentivar ciertas prácticas e interpretaciones que la autoridad ha venido detectando, con las cuales se buscaba no enterar el impuesto, considerando que no existió entrega material en territorio nacional.

En ese sentido, se reforma el numeral 21 de la LIVA, para lo cual se muestra un comparativo entre el vigente hasta 2021 y el reformado en 2022:

Artículo 21 de la LIVA (2021)	Artículo 21 de la LIVA (2022)
<p><i>Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.</i></p> <p><i>(Énfasis añadido.)</i></p>	<p><i>Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se realiza su uso o goce, con independencia del lugar de su entrega material o de la celebración del acto jurídico que le dé origen.</i></p> <p><i>(Énfasis añadido.)</i></p>

...pareciera que al efectuar la entrega material del bien en el extranjero, corresponde a dos actos distintos por los que se está obligado al pago del IVA, ya que dicho supuesto cabe dentro de las fracciones III y IV del artículo 1 de la LIVA, correspondiente al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y a la importación de los mismos, respectivamente.

Lo trascendente de la Reforma Fiscal es que actualmente el artículo 21 establece que, siempre que los bienes tangibles se usen o gocen en territorio nacional, se entenderá que se concede dicho acto en el mismo, con independencia de:

1. El lugar de su entrega material.
2. La celebración del acto jurídico que le dé origen.

La modificación efectuada a la citada disposición da lugar a que la entrega material se pueda efectuar, ya sea en territorio nacional o en el extranjero. Este último supuesto hace referencia a lo estipulado en el numeral 24, fracción IV, de la LIVA, que se transcribe a continuación:

50

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

...

IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando se trate de bienes por los que se haya pagado efectivamente el impuesto al valor agregado por su introducción al país. No se entiende efectivamente pagado el impuesto cuando éste se realice mediante la aplicación de un crédito fiscal.

...

(Énfasis añadido.)

Por lo anterior, pareciera que al efectuar la entrega material del bien en el extranjero, corresponde a dos actos distintos por los que se está obligado al pago del IVA, ya que dicho supuesto cabe dentro de las fracciones III y IV del artículo 1 de la LIVA, correspondiente al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y a la importación de los mismos, respectivamente.

Considerando que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales¹ surge la interrogante de si existe una doble imposición derivada del mismo supuesto fáctico, situación que se analiza a continuación.

¿EXISTE DOBLE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO?

Con el objetivo de revisar si realmente se trata de una doble causación del IVA, a continuación, se ahonda en el estudio: Como se ha señalado en la Reforma Fiscal 2022, se modifica el artículo 21 de la LIVA, con un supuesto que ya se encontraba regulado en el numeral 24, fracción IV, de la LIVA, mismos que aquí se transcriben:

Artículo 21 vigente	Artículo 24 vigente
Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se realiza su uso o goce, con independencia del lugar de su entrega material o de la celebración del acto jurídico que le dé origen.	Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios: ... IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. ...

En ese sentido, en aquellas operaciones en donde un residente en el extranjero otorga el uso o goce temporal de un bien tangible a un residente en México, y el bien fuese entregado en el extranjero, la operación en particular podría caer en los dos supuestos jurídicos antes mencionados, considerando lo siguiente:

1. El residente en el extranjero otorga el uso o goce temporal de un bien tangible el cual es entregado en el extranjero.
2. El residente en territorio nacional usa o goza un bien tangible que fue entregado en territorio nacional.

¹ Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF)

Así pues, se podría estimar que existe la doble causación del IVA por un mismo supuesto fáctico, siendo **el primer gravamen a cargo del residente en el extranjero**, por otorgar el uso o goce temporal de un bien tangible a un residente en México, aun y cuando dicho bien fuese entregado en el extranjero; por tanto, de acuerdo con lo establecido por el artículo 21 de la LIVA en vigor a partir de 2022, dicho gravamen tendría que ser retenido y enterado por el residente en México, conforme al numeral 1-A, fracción III, de la LIVA, en el momento en que se pague efectivamente la contraprestación por concepto del uso o goce temporal de un bien tangible, según lo establecido en el artículo 26, fracción III, de la LIVA.

Por otro lado, **el segundo gravamen se detonaría a cargo del residente en territorio nacional**, quien actualizaría el supuesto de importación de bienes conforme al artículo 24, fracción IV, de la LIVA, considerando que estaría utilizando en territorio nacional un bien que fue entregado en el extranjero.

Conforme al análisis anterior, se puede concluir que sí se trata de un mismo supuesto fáctico, el cual detona un doble gravamen del IVA; si bien recae en dos actos distintos gravados por la LIVA, el uso o goce temporal de bienes y la importación bajo el concepto de “uso o goce temporal de bienes”, lo cierto es que el sujeto económico obligado al pago del impuesto termina siendo el mismo, es decir, el residente en territorio nacional es quien hace el desembolso del IVA en ambos casos.

Para efectos del entero del impuesto, el residente en México retendría y enteraría el IVA a cargo del residente en el extranjero por otorgar el uso o goce temporal de un bien entregado en el extranjero, conforme al artículo 1-A, fracción III, de la LIVA (primer gravamen), y por separado tendría que efectuar el entero del IVA a su cargo (segundo gravamen) por caer en el supuesto de importación de bienes conforme a la fracción IV del artículo 24 de la LIVA, por tener el uso o goce temporal de bienes tangibles, cuya entrega material se dio en el extranjero.

En ambos casos, el valor bajo el cual se deberá calcular el impuesto para los dos supuestos será el monto de la contraprestación pactada en el arrendamiento, a que hace referencia el artículo 26, fracción III, de la LIVA.

ANÁLISIS DE PRECEDENTES

En materia del IVA se presenta una situación similar, puesto que existe un precedente emitido por la Primera Sala, correspondiente a la tesis aislada 1a. CXIX/2013 (10a.) con No. de Registro digital 2003438, en la cual sucedía una situación semejante a lo mencionado.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante dicho precedente expone el caso en el que un residente en el extranjero deja en el régimen aduanero de depósito fiscal bienes o mercancías con el objeto de enajenarlas a terceros o a residentes en el extranjero, siempre que el almacén general de depósito manifieste su conformidad y el adquirente sea el que quede subrogado en los derechos y obligaciones correspondientes, ello, toda vez que la Ley Aduanera lo permite.

Aunado a lo anterior y lo esencial del caso, se muestra en el siguiente extracto de dicho criterio:

...

Si un extranjero sin establecimiento permanente deja en depósito fiscal los bienes o mercancías que pretende enajenar, y éstas se entregarán materialmente por dicho enajenante al adquirente en el almacén general de depósito en donde están depositadas y que se ubica en territorio nacional, es inconcuso que la enajenación de tales bienes o mercancías se verificó en este último y, por ende, se actualiza el hecho imponible previsto en el artículo 1o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistente en que una persona física o jurídica en territorio nacional enajenó bienes, por lo que existe la obligación de pago del referido impuesto por parte del extranjero sin establecimiento permanente;

...

Aunado a que no existe disposición legal que prescriba que el depósito fiscal no se encuentra en territorio nacional. De este modo, es cierto que el régimen de depósito fiscal es para el almacenamiento de bienes y mercancías, pero no es cierto que dicho régimen se actualiza antes de que éstas se introduzcan al país, sino precisamente para introducirlas o retirarlas del país bajo los regímenes de exportación o importación, respectivamente, de modo que una vez

que se encuentran en el depósito fiscal se consideran en territorio nacional. **En efecto, cabe señalar que por la enajenación de los bienes o mercancías en depósito fiscal por parte del extranjero se debe pagar impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1o., fracción I, de la ley señalada. Asimismo, el adquirente de dichos bienes o mercancías debe pagar dicho impuesto por la importación al país que realice de los mismos cuando los retire del almacén general de depósito en los que se encontraban bajo el régimen de depósito fiscal, esto es, por su introducción, ello con fundamento en el artículo 24, fracción I, del ordenamiento invocado.**

(Énfasis añadido.)

Como puede advertirse, la situación señalada es similar al caso que se plantea anteriormente, por lo cual es necesario entender que el acto primordial del criterio es la importación de bienes tangibles en territorio nacional. Sin embargo, se hace uso del régimen de depósito fiscal por lo que el residente en el extranjero deja dichos bienes y posteriormente efectúa la entrega material al adquirente, por lo que se actualiza el supuesto fáctico de una enajenación, toda vez que el numeral 10 de la LIVA establece que:

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 aun 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.*

...

(Énfasis añadido.)

Pese a que el régimen de depósito fiscal únicamente se estaba utilizando para efectuar la importación de dicho bien, también se actualizó la situación

jurídica para ser considerado enajenación y a pesar de tratarse de un solo hecho imponible, la SCJN señaló que se estaba obligado al pago del IVA por dos actos diferentes, ya que se actualizaban dos situaciones jurídicas distintas previstas en la legislación.

No obstante, resulta importante destacar que, en el acto de la enajenación, el sujeto obligado al pago del impuesto, o bien, quien está realizándolo, es el residente en el extranjero, toda vez que es él quien efectúa la entrega material del bien.

Así, en el acto de la importación, es el adquirente quien está obligado al pago del impuesto, toda vez que es él quien está efectuando la introducción de bienes al país.

En ese sentido, se puede concluir que a pesar de que únicamente se tratara de un hecho imponible, es decir, la introducción de bienes al país, se actualizaron dos situaciones jurídicas por las cuales el sujeto económico es el residente en México para ambos supuestos.

CONCLUSIÓN

En términos generales, la Reforma Fiscal para 2022 en materia del IVA busca desincentivar algunas prácticas o criterios bajo los cuales se evitaba el pago del impuesto en operaciones realizadas bajo el régimen de importación, en donde un residente en el extranjero otorga el uso o goce temporal de bienes muebles que se utilizan en territorio nacional, cuya entrega material se efectúa en el extranjero.

No obstante, esto puede generar un doble gravamen del IVA considerando que dicha operación también estaría gravada bajo el capítulo de importación de bienes, según lo previsto en los términos de la fracción IV del artículo 24 de la LIVA, tratándose del uso o goce temporal de un bien tangible que habría sido entregado en el extranjero.

Si bien el impuesto recae en dos actos distintos gravados por la LIVA, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes bajo el concepto de “uso o goce temporal de bienes”; lo cierto es que el sujeto obligado al pago del impuesto termina siendo el mismo, es decir, el residente en territorio nacional es quien termina haciendo el desembolso del IVA en ambos casos. •