



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Exportación de servicios su tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Arianna Berenice Martínez Gómez

Tutor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo

México, D.F. 10 de Agosto del 2015.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE

Introducción.....	1
Metodología.....	2
Capítulo I. Marco conceptual de la exportación de servicios y su relación tributaria con el Impuesto al Valor Agregado.....	4
1.1. Antecedentes del Comercio Exterior en México.....	4
1.2. Definición de exportación.....	5
1.2.1. Definición de servicios.....	7
1.2.1.1. ¿Por qué exportar servicios?.....	8
1.2.2. Clases de servicios.....	9
1.2.3. Comercio internacional de servicios.....	9
1.3. Marco Jurídico.....	10
1.3.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	10
1.3.2. El Impuesto al Valor Agregado.....	11
1.3.2.1. Definición.....	11
1.3.2.2. Sujeto.....	11
1.3.2.3. Objeto.....	12
1.3.2.4. Base.....	12
1.3.2.5. Tasa.....	12
1.3.2.6. Fecha de Pago.....	13
1.4. Exportaciones afectas a tasa de 0%.....	13
1.4.1. Procedencia de la aplicación de la tasa 0% de IVA en exportación de bienes y servicios.....	15
Capítulo II. Análisis del tratamiento fiscal de la exportación de servicios para efectos del Impuesto al Valor Agregado.....	17
2.1. Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.....	17
2.2. Publicidad.....	17
2.3. Operaciones de maquila y submaquila.....	17
2.4. Comisiones y mediaciones.....	18
2.5. Seguros, reaseguros, afianzamientos y reafianzamientos.....	19
2.6. Operaciones de financiamiento.....	20
2.7. Filmación o grabación.....	20
2.8. Servicios de atención telefónica.....	21
2.9. Transporte internacional de bienes.....	23
2.10. Transportación aérea de personas y bienes.....	23
2.11. Servicios profesionales (Consultoría, asesoría, servicios administrativos, legales, entre otros).....	26
2.12. La PRODECON apoya el pago de servicios mediante diversas formas de extinción de las obligaciones distintas al pago en numerario.....	28
Capítulo III. Ejemplo de prestación de servicios a un residente en el extranjero en los cual se aplica la tasa 0%.....	30
3.1. Ejemplo y comentarios.....	30
Conclusiones.....	34
Fuentes de Información.....	35

Introducción

Cada día más empresas buscan crecer y ampliar su mercado y por eso recurren a la exportación, buscando vender en mayores volúmenes utilizando la capacidad productiva de la empresa, ganar competitividad, tener mayor rentabilidad en los mercados internacionales y asegurar la existencia de su empresa a largo plazo. Por esto es común que empresas en México presten servicios a residentes en el extranjero por concepto de asistencia técnica, servicios de publicidad, comisiones, mediaciones, seguros, operaciones de financiamiento y servicios profesionales (administrativos, consultoría, etcétera), entre otros y como todas las operaciones que lleva a cabo una empresa la exportación también tiene un efecto fiscal por lo cual es muy importante conocer su tratamiento en materia del Impuesto al Valor Agregado para declarar y enterar el impuesto de manera correcta.

Debido al incremento en la gama de servicios que se prestan a residentes en el extranjero, es importante conocer claramente las disposiciones que regulan la exportación de servicios, ya que es posible caer en un error al momento de determinar la tasa de IVA que hay que aplicar (0% o 16%) por lo que se vuelve indispensable definir qué tipo de servicios pueden ser considerados como exportados y cuáles no, o que requisitos hay que cumplir para poder ubicarse dentro de este artículo.

El presente estudio se enfoca en:

Dar a conocer el marco conceptual que gira en torno a la exportación de servicios y como se ubica este acto dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como dar a conocer el porqué del surgimiento de la tasa del 0% para la exportación.

Analizar a detalle el tratamiento fiscal del Impuesto al Valor Agregado que rige la exportación de servicios, en el caso de algunas situaciones específicas también se comentan las jurisprudencias y criterios que existen al respecto.

Mediante ejemplo de un acto o actividad se intenta mostrar los puntos más importantes a considerar para poder distinguir si un acto o actividad se debe considerar exportación de servicios gravada a la tasa 0%.

Metodología

Planteamiento del problema

En México las empresas de comercio exterior se formaron en 1971, con el objeto de profesionalizar las exportaciones del país. Más del 70% de las exportaciones son realizadas por las grandes empresas transnacionales, lo cual puede considerarse más que una exportación como una venta intrafirma y el futuro de esta transacción comercial dependen enteramente de las políticas seguidas por la casa matriz.

El comercio exterior actualmente presenta un acelerado crecimiento, donde, por un lado el intercambio de tecnología y conocimiento se hacen más frecuentes, y por otro la rapidez, la innovación y la capacidad de respuesta a problemas específicos son los componentes más buscados. De ahí, que el comercio de servicios encuentra el escenario propicio para crecer en importancia y desarrollarse a través de las fronteras nacionales llegando a todo tipo de economías. Gracias a la internacionalización del comercio y a la apertura a la inversión extranjera, las industrias dedicadas a la prestación de servicios legales, jurídicos, software y servicios computacionales, turismo o educación, experimentan un crecimiento continuo y estable.

En las negociaciones internacionales entre empresarios cada vez es más usual encontrar los servicios comerciales y financieros que ofrecen los bancos vía internet como transferencias internacionales, créditos para exportar, cartas de crédito, etcétera. Asimismo, en el tráfico internacional, se ocupa el servicio de transporte de mercancías que se recibe de proveedores extranjeros.

Todo esto ocasiona que sea necesario conocer la legislación fiscal que gira entorno a estas actividades, en este trabajo se estudiarán y analizarán las que establece la Ley del impuesto al Valor Agregado, debido a que un área en donde se han encontrado varias situaciones y casos que llegan a ser confusos y que se tuvieron que analizar por parte de varias autoridades como la PRODECON y la SCJN.

Hipótesis

Debido al incremento en la gama de servicios que se exportan al extranjero, es necesario conocer el correcto tratamiento de los cobros por prestación de servicios de un nacional a un residente en el extranjero, para determinar si es correcto su tratamiento como exportación de servicios a la tasa del 0% según el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Objetivos

General:

Conocer el marco conceptual de la exportación de servicios, analizar el tratamiento fiscal de la exportación de servicios e identificar cuáles serían los pasos a seguir para

determinar si la prestación de servicios a un residente en el extranjero puede considerarse como una exportación a la tasa del 0%.

Específicos:

- Dar a conocer el marco conceptual que gira en torno a la exportación de servicios y como se ubica este acto dentro de la LIVA.
- Analizar a fondo el tratamiento fiscal del Impuesto al Valor Agregado que rige la exportación de servicios y estudio de las jurisprudencias que existen al respecto.
- Identificar de manera adecuada y oportuna en cuales supuestos un acto o actividad por prestación de servicios a un residente en extranjero se considera como gravado a la tasa del 0%.

Capítulo I. Marco conceptual de la exportación de servicios y su relación tributaria con el Impuesto al Valor Agregado

1.1. Antecedentes del Comercio Exterior en México

Para el caso concreto de México, los intercambios comerciales se han hecho presentes a lo largo del complejo y extenso proceso evolutivo que ha caracterizado a nuestro país, y que desde el periodo prehispánico distintos pueblos intercambiaban entre sí diversos artículos con el objeto de subsistir y por imposiciones o sometimientos entre culturas.

Durante la época colonial más que hablar de intercambios comerciales, este periodo se caracterizó por un abuso excesivo por parte de los virreyes, quienes se dedicaron a extraer una enorme cantidad de bienes –principalmente metales preciosos– que eran llevados directamente hacia España.

En la época independiente de México cuando Porfirio Díaz se encontraba en el poder ejerció una serie de medidas que impulsaron la industrialización del país, las que a su vez consolidaron su mercado interno. Esto permitió además promover la imagen exterior de México y ser considerada por las grandes naciones como un interlocutor válido capaz de afrontar negociaciones con el exterior.

Una vez terminada la guerra de la independencia, el sector empresarial mexicano vivió acogido bajo el sistema caracterizado por la estrategia industrial proteccionista situación que derivó en la conformación de un mercado interno cautivo que impedía la creación y expansión de productos competitivos que se dirigieran hacia nuevos mercados. Posteriormente, con la culminación de la Segunda Guerra Mundial nuestro país afianzó una política exterior basada en el principio de la no-intervención carente de bases sólidas que le permitieran un crecimiento sostenido.

En la década de los ochentas nuestro país realizó modificaciones estructurales en su política comercial distinguidas por su incorporación al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) –ahora Organización Mundial de Comercio– y posteriormente al Tratado de Libre Comercio de América del Norte con Estados Unidos y Canadá. De esta forma se incorpora al modelo distinguido por desarrollar operaciones comerciales a nivel internacional, con lo que se demuestra su rotundo interés por pertenecer a la era globalizada, e inicia un nuevo periodo con el propósito de promover su desarrollo económico. Lo anterior debido a que este proceso globalizador plantea la oportunidad de promover condiciones que les permitan a las naciones acceder hacia nuevos mercados, gracias a la celebración de tratados y acuerdos de libre comercio que facilitan la apertura comercial. Sin embargo, la celebración de tales convenios establece condiciones que obligan a los países firmantes a implementar instrumentos y mecanismos que promuevan los intercambios, pero que al mismo tiempo protejan los sectores económicos de manera interna, tal y como lo hacían los pueblos anteriormente.

Surgen entonces en México las contribuciones y los aprovechamientos que determinan las características y restricciones que deberán considerarse al concretar transacciones con el exterior, los cuales pueden ser concebidos como obstáculos que impiden los intercambios. Sin embargo, en la medida que se conozcan y apliquen

adecuadamente, conformarán un dispositivo fundamental que permita a nuestro país establecer tratos comerciales con el extranjero de manera óptima.¹

Por todo lo anterior es más común que empresas en México presten servicios a residentes en el extranjero por concepto de asistencia técnica, servicios de publicidad, comisiones, mediaciones, seguros, operaciones de financiamiento y servicios profesionales (administrativos, consultoría, etcétera), entre otros. En las negociaciones internacionales entre empresarios cada vez es más usual encontrar los servicios comerciales y financieros que ofrecen los bancos vía internet como transferencias internacionales, créditos para exportar, cartas de crédito, etcétera. Asimismo, en el tráfico internacional, se ocupa el servicio de transporte de mercancías que se recibe de proveedores extranjeros.

Los servicios pueden ser considerados como exportaciones y se encuentran establecidos en la LIVA. Los servicios exportados en México comprenden principalmente cuatro modalidades que, en términos de ejemplos, abarcan el turismo realizado por extranjeros en México, las llamadas telefónicas internacionales, los bancos mexicanos que establecen filiales o sucursales en otro país y consultores mexicanos que trabajan en el exterior.

1.2 Definición de exportación

La exportación tiene su origen en el vocablo latino *exporatio* y menciona a la acción y efecto de exportar (cuando un país vende mercancías a otro). Puede decirse, por lo tanto, que una exportación es un bien o servicio que es enviado a otra parte del mundo con fines comerciales.

“La exportación es el medio más común del que se sirven las compañías para iniciar sus actividades internacionales. Es decir que las empresas que se introducen a la exportación lo hacen sobre todo para incrementar sus ingresos de ventas, para conseguir economías de escala en la producción y para que pueda diversificar sus sedes de ventas.” (Daniels y Radebaugh, p.714)

“Exportar es simplemente vender es decir en el mercado magnifico insaciable del mundo entero. Vender bienes y servicios elaborados en el país y que se consume en otro diferente” (Bancomext, p.23)

La exportación es el envío de mercaderías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior. Jurídicamente, ello significa una venta más allá de las fronteras políticas del país. Esta operación supone la salida de mercancías de un territorio aduanero y produce como contrapartida una entrada de divisas. En mi opinión el término de exportación debería de incluir tanto la enajenación de bienes como la prestación de servicios, ya que ambos pueden ser exportados, y hoy en día tienen casi la misma importancia.

¹ Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz, “Contribuciones y aprovechamientos derivados del Comercio Exterior una alternativa para comercializar con el extranjero”, IMCP, Octubre 2004, pp 29-30

La exportación en general recae sobre bienes y servicios. La exportación de servicios es un rubro que adquiere tanta o más importancia que las mercancías u objetos físicos transportables.²

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece lo que se debe considerar como exportación en su artículo 29:

- I.- La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera.
- II.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.
- III.- El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
- IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:
 - a).- Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
 - b).- Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.
Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.
 - c).- Publicidad.
 - d).- Comisiones y mediaciones.
 - e).- Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos
 - f).- Operaciones de financiamiento.
 - g).- Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.
 - h) Servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.
- V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.
- VI.- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.
- VII.- La prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.”

² <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/179/10.pdf>

Respecto de la exportación de carácter definitiva la Ley Aduanera en su artículo 102 establece que “el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado”. Esta definición solo aplica para exportación de bienes y la de LIVA define lo que se considera exportación de servicios.

1.2.1. Definición de servicios.

Los servicios son prestaciones que, a diferencia de los bienes, no se pueden ver, tocar o almacenar. Podemos decir que un servicio debe tener por lo menos un cierto grado de cumplimiento de las siguientes características: intangibilidad, inseparabilidad respecto de quien lo presta, heterogeneidad respecto a que cada prestación es diferente y perecibilidad.

Los servicios son actividades económicas que dan origen a intangibles o inmateriales de distintos grados de complejidad determinados por el contenido de conocimientos que impliquen o envuelvan, que no son generados por la agricultura, minería o industria, y participan directa o indirectamente en la producción o consumo de bienes físicos o manufacturas.³

Además de esto los servicios se cobran mediante una contraprestación a diferencia de los bienes que tienen un precio. *“Contraprestación es una prestación a la cual se obliga una de las partes, en los contratos bilaterales, para corresponder a lo ofrecido o efectuado por las otras: así el precio frente a la cosa, la remuneración frente al servicio.”*

La exportación de servicios es una actividad tradicional y larga que data en todo el mundo. El turismo o el transporte son ejemplos obvios en ese sentido. Sus tasa de crecimiento a nivel mundial, en tanto, no parecen haber sido significativamente diferentes de las del comercio de bienes en las últimas décadas. ¿Por qué entonces se observa en buena parte del mundo, tanto en el ámbito académico y político como en el empresarial, un fuerte interés por analizar el fenómeno del comercio de servicios?

Por un lado, aunque la participación relativa de los servicios en el comercio mundial total aparentemente no habría tenido grandes variaciones en años recientes, los aumentos registrados en las estadísticas sobre exportaciones de servicios en valores absolutos han sido muy elevados (y presumiblemente las cifras reales son aún mayores, dado que es muy factible que la información disponible subestime el valor real del comercio en estas actividades). Por otro lado, los servicios sí han venido ganando peso en otras variables clave -tales como empleo, PBI o inversión extranjera directa (IED)- en buena parte del mundo. Adicionalmente, tal vez lo más novedoso es que algunos servicios que antes eran débilmente transables, o no transables, hoy registran tasas de comercio muy elevadas, y claras perspectivas de que ese comercio siga creciendo fuertemente. Estamos hablando de actividades tales como salud, educación, contabilidad, servicios jurídicos y de administración, publicidad e investigación y desarrollo, entre otras. En paralelo, rubros en donde las exportaciones ya eran relativamente importantes desde hace tiempo, como finanzas o construcción e ingeniería, han visto profundizar su nivel de

³ Hernández Ramírez, Laura, *“Los servicios en el derecho interno mexicano y el Tratado de Libre Comercio”*, El Tratado de Libre Comercio de América del Norte, UNAM, 1993 t.

internacionalización. Finalmente, industrias “jóvenes” como los servicios de computación y el software rápidamente se transformaron en actividades en donde el comercio internacional juega un rol clave.⁴

Considero que todo esto se debe en gran mayoría a que hoy en día el acceso a las telecomunicaciones y la tecnología se ha vuelto accesible para algunos que no lo era o como una necesidad obligada para otros. Hoy en día si no avanzamos con ellos nos quedamos atrás. Y estos dos factores impulsan a la comercialización de servicios internacionales sea posible para muchas empresas mexicanas, las cuales antes no tenían a la mano las herramientas para hacerlo.

1.2.1.2. ¿Por qué exportar servicios?

Exportar servicios es participar en una de las actividades con mayor potenciabilidad y crecimiento en los mercados internacionales.

Exportar servicios es beneficioso porque:

- Gracias a la internalización del comercio y a la apertura a la inversión extranjera directa, las industrias dedicadas a la prestación de servicios de diseño gráfico, legales, jurídicos, informáticos y de software, de turismo y de educación, experimentan un crecimiento continuo y estable.
- Las actividades de servicios son por lo general intensivas, y en consecuencia, cuentan con un alto potencial para crear puestos de trabajo, como en el caso de la prestación de servicios en las áreas de diseño, de arquitectura, de ingeniería, de la construcción y de la industria del turismo.
- Diversificar productos y mercados para afrontar la competencia internacional y la situación de la economía nacional.
- Ganar competitividad mediante la adquisición de tecnología, know how y capacidad general obtenida en el mercado.
- Hacer alianzas estratégicas con empresas extranjeras para reducir costos, mejorar la eficiencia y diversificar productos.
- Aprovechar ventajas comparativas y las oportunidades de mercados amplios a través de acuerdos preferenciales.
- Necesidad de involucrarse en el mercado mundial por la globalización de la economía.
- Buscar mayor rentabilidad en los mercados internacionales y asegurar la existencia de la empresa a largo plazo.

⁴ López, Andrés, Ramos, Daniela, Torre, Iván, “Las exportaciones de servicios de América Latina y su integración en las cadenas globales de valor” Documento proyecto en Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Publicación de las Naciones Unidas, Santiago de Chile, Marzo del 2009, pp.7-9

El sector servicios contribuye al crecimiento de la economía mediante la transferencia de tecnología y el mejoramiento de canales de información, entre otras cosas.

1.2.2. Clases de servicios.

El sector de los servicios es el sector de más rápido crecimiento de la economía mundial y representa dos tercios de la producción mundial, un tercio del empleo mundial y cerca del 20 por ciento del comercio mundial.

Tradicionalmente el comercio internacional de servicios se limitaba al uso de las telecomunicaciones, del transporte internacional y de los servicios financieros. La Organización Mundial del Comercio (OMC) considera que los servicios se pueden agrupar de la siguiente forma:

1. servicios prestados a las empresas;
2. servicios de comunicaciones;
3. servicios de construcción y de ingeniería;
4. servicios de distribución;
5. servicios de enseñanza;
6. servicios relacionados con el medio ambiente;
7. servicios financieros;
8. servicios de salud;
9. servicios de turismo y de viajes;
10. servicios de esparcimiento, culturales y deportivos;
11. servicios de transporte; y;
12. "otros servicios".⁵

1.2.3. Comercio internacional de servicios.

La globalización e interdependencia de la economía internacional, ha impactado significativamente la actividad comercializadora de los servicios entre países, las telecomunicaciones y el despegue de la informática, ha facilitado el crecimiento de una compraventa internacional de servicios no conocida hasta la década de los setentas.

Los recursos tecnológicos, los transportes, los financiamientos, la mercadotecnia y publicidad definen las preferencias de los consumidores. La calidad y diferenciación de los productos junto a los llamados servicios postventa (garantías), son las determinantes y conformadores de las ventajas competitivas, es decir, de nada vale que un país tenga ventajas comparativas a nivel mundial de su planta productiva, si no tiene un sector moderno de servicios que le permita llegar a los centros de consumo con la oportunidad y prontitud que estos exigen.

Como sabemos, el comercio de servicios entre países puede realizarse en tres formas: a) movilidad del consumidor del servicio, trasladándose el consumidor o

⁵ https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/guide1_s.htm

adquiriente de servicios a otro país que provee el servicio; b) movilidad del prestador del servicio, trasladándose el proveedor del servicio al mercado de otro país a prestar dicho servicio sin efectuar grandes inversiones para ello; c) movilidad del servicio, efectuar inversiones en infraestructura, maquinaria y equipo en un mercado determinado.

De las tres modalidades jurídicas que puede asumir la comercialización internacional de los servicios, la más importante es la señalada en el inciso c que nos ubica en un tema central de las actuales negociaciones multilaterales y trilaterales en que México está implicado.

Vemos entonces que se da una simbiosis entre servicios que desde un país determinado se prestan en mercados extranjeros e inversionistas que para cumplir dichas tareas requieren de garantías legales asimilables a los nacionales de dichos mercados. Esto es, un derecho de establecimiento, un trato nacional, transparencia y mecanismos que garanticen seguridad jurídica, pasan a ser premisas fundamentales en las transacciones comerciales de servicios.⁶

1.3. Marco Jurídico

1.3.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución es la norma suprema de la nación y establece en el artículo 31 que: “son obligaciones de los mexicanos: fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

“Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otros países, y los Municipios; con la diferencia de que solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente puede administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados.” (Margáin Manautou, 2000)

Además en el artículo 73 de la Constitución en su fracción VII menciona que el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Estando establecidas el tipo de contribuciones en la fracción XXIX: 1o. Sobre el comercio exterior; 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5o. Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) Producción y consumo de tabacos labrados; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) Cerillos y fósforos; e) Aguamiel y productos de su fermentación; y f) Explotación forestal; g) Producción y consumo de cerveza.

⁶ <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1935/12.pdf>

Y finalmente en el artículo 131 establece que “es facultad privativa de la Federación grava las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

El artículo 31 es la fuente de todas las contribuciones y de porque debemos todos pagarlas. Mientras que los artículos 73 y 131 son el sustento jurídico en el cual surge la posibilidad que tienen el Ejecutivo y el Congreso de implementar impuestos aplicables a la importación y exportación, así como al sistema de restricciones y regulaciones al comercio exterior, por lo cual considero que es importante mencionarlos.

1.3.2. El Impuesto al Valor Agregado

1.3.2.1. Definición

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto al consumo, que se paga por adquirir bienes o servicios.

“Los impuestos se dividen en directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre los hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.” (Margáin Manautou, 2000)

Por lo anterior entendemos que el impuesto al Valor Agregado está clasificado como un impuesto indirecto, porque establece una carga fiscal sobre el consumo. Es indirecto porque no es percibido por el fisco directamente del tributario sino por el vendedor en el momento de toda transacción comercial. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA.

1.3.2.2. Sujeto

El artículo primero establece que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades gravados.

1.3.2.3. Objeto

“El objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.” (Margáin Manautou, 2000)

Y en la LIVA en su artículo 1 establece que se gravaran actos o actividades, los cuales son:

- enajenación de bienes,
- prestación de servicios independientes,
- otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y
- la importación de bienes o servicios.

Por lo tanto se deberá pagar el impuesto al realizar estos actos o actividades con una condicionante, que estos actos o actividades se realicen en territorio nacional.

1.3.2.4. Base

La norma jurídica tributaria debe establecer con base a que se deberá pagar la contribución, es decir, la base del impuesto, mediante a la cual se aplica la tasa o tarifa según sea el caso, determinándose así el impuesto por pagar. En el artículo 1 LIVA en su segundo párrafo establece que

“el impuesto se calculara aplicando a los valores que señala esta Ley...”.

Con todo lo anterior la base será el valor de los actos o actividades. Entendiéndose por valor, el precio o la contraprestación pactada entre los contratantes de los actos o actividades.

1.3.2.5. Tasa

Tal como se mencionó anteriormente la ley tributaria, además de especificar la base sobre la cual se determinara la contribución, debe incluir el elemento del tributo que es la tasa o tarifa. Para la ley del IVA hay una tasa general que es la del 16%, 0% y algunos actos o actividades que se consideran exentos.

La aplicación del 16% es una tasa general que no distingue si se trata de un acto o actividad. Mientras que la tasa del 0% se aplica sobre determinados actos o actividades en específico, entre otros, los que se vinculan con el sector primario (agricultura, ganadería, etc.), además de alimentos, medicinas de patente, determinados servicios y las exportaciones de bienes o servicios dicha tasa se establece en los artículos 2-A y 29 de la Ley.

Los actos exentos se encuentran enlistados en los artículos 9 enajenación, 15 prestación de servicios, 20 usos o goce temporal de bienes y 25 importación de bienes y también van enfocados a ciertos sectores y a ciertas actividades.

1.3.2.6. Fecha de Pago

El artículo 6 CFF establece que las contribuciones se causan conforme las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. El periodo de imposición se refiere a los lapsos en que dichas situaciones se realizan para que se conjuguen los elementos de la relación tributaria que origine el pago del impuesto.

De acuerdo al artículo 5-D de la LIVA, el impuesto se calculara por cada mes de calendario.

1.4. Exportaciones afectas a tasa de 0%.

El punto que nos interesa es la exportación de servicios gravada al 0%. La cual encontramos primero en el artículo 2-A que es el que establece que actos o actividades estarán sujetos a la tasa del 0% y en la fracción IV menciona “la exportación de bienes y servicios, en los términos del 29 de esta Ley.”

Por lo cual me remito al artículo 29 que establece una lista de bienes o servicios que se consideraran como exportados: “las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

- I.- La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera.
- II.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.
- III.- El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
- IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:
 - a).- Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
 - b).- Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.
 - c).- Publicidad.
 - d).- Comisiones y mediaciones.
 - e).- Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.
 - f).- Operaciones de financiamiento.
 - g).- Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.
 - h) Servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

VI. La transportación aérea de personas y de bienes, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

VII. (Se deroga).

VIII. (Se deroga).

Lo previsto en el primer párrafo de este artículo se aplicará a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.”

Es importante mencionar que el artículo 29 de la LIVA se aplica, tanto a las empresas residentes en el país que exporten sus servicios, como a las personas físicas residentes en el mismo, que presten servicios personales independientes y que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero, por residentes en el extranjero, sin establecimiento o base fija en el país, pero obviamente solo por las actividades señaladas expresamente en ese artículo. Esto porque en su primer párrafo se refiere a las empresas y no a las personas físicas o morales en general. Por lo cual tenemos que leer el artículo 16 CFF el cual define como empresa a la persona física o moral que desarrolle actividades empresariales.

Es común que los contribuyentes piensen que todo servicio prestado a un residente en el extranjero es una exportación de servicios, siendo esta idea completamente equivocada, situación que puede llevar a la empresa a tener créditos fiscales por concepto de IVA que no se han enterado a las autoridades fiscales.

Además de lo anterior también es necesario saber a qué se refiere el artículo 29 cuando se refiere a “servicios aprovechados en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país “ por lo cual es necesario recurrir al artículo 58 del RIVA el cual establece que:

“Para los efectos del artículo 29, fracción IV de la Ley, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.

Asimismo, se entiende, entre otros supuestos, que los servicios a que se refiere la fracción mencionada, se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.”

En la Resolución Miscelánea Fiscal de 2015 regla 4.6.5 se establece una facilidad para efectos del artículo 58 del Reglamento:

“se considera como medio de pago en la modalidad de transferencia de fondos, aquellos pagos efectuados mediante tarjeta de crédito, siempre que el pago por la contraprestación provenga de una cuenta ubicada en una institución financiera radicada en el extranjero y el titular de la tarjeta de crédito sea el residente en el extranjero que recibió la prestación de servicios”.

Por todo lo anterior entendemos que hay tres requisitos necesarios para considerar que existe aprovechamiento en el extranjero de un servicio prestado por un residente en México, los cuales son:

- Ser contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- Pagados mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito.
- Y que el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

1.4.1. Procedencia de la aplicación de la tasa 0% en exportación de bienes y servicios

Juan Álvarez Villagómez en su libro “La Ley del IVA en México” hace comentarios respecto al porqué de la existencia de la tasa 0% en la exportación el cual considero interesante para que podamos entender por qué surge la aplicación de la tasa del 0% a ciertos servicios, a continuación fragmentos del texto:

“La aplicación de la tasa 0% de IVA en exportación tiene por objeto no encarecer el costo de los bienes que se venden en el extranjero, porque bajo el esquema actual del IVA, el impuesto debería pagarlo el consumidor final, que en el caso de ventas de exportación, el consumidor final sería un residente en el extranjero. En consecuencia, la mecánica del impuesto al sujetar las exportaciones a la tasa 0%, impide que se le repercuta una carga impositiva a residentes en el extranjero que no tendrían oportunidad de acreditar o compensar ese impuesto pagado en México, ya que a nivel internacional, solo se permite el acreditamiento de los impuestos directos sobre los ingresos y no los impuestos al consumo.

La exportación de bienes es, por lo tanto, un acto gravado para la LIVA, pero con una tasa disminuida de 0%, para evitar que el comprador extranjero tenga un efecto de IVA que le produzca no comprar, así que el legislador concede una reducción tributaria a cambio de incentivar la venta de mercancías al extranjero, lo que podríamos decir, un propósito extra fiscal en materia de IVA.

Ahora bien, tratándose de exportación de servicios, por tener la característica de intangible, no es posible determinar el lugar físico en donde se realiza la entrega del bien, por lo que para determinar la procedencia de la tasa 0%, se estará al aprovechamiento del mismo. Si el servicio se aprovecha en el extranjero, entonces se considera un acto o actividad gravada (a 0%), pero si el servicio se aprovecha en territorio nacional, la aplicación del a tasa 16%. En estos supuestos partimos de la premisa que el servicio es prestado por un residente mexicano, de lo contrario, si el prestador es un residente extranjero y el servicio se aprovecha en el

extranjero, estaríamos en presencia de un servicio prestado en el extranjero no afecto al pago del IVA.”⁷

⁷ Álvarez Villagómez, Juan, *La Ley del IVA en México*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2013, pp. 169-170

Capítulo II. Análisis del tratamiento fiscal de la exportación de servicios para efectos del Impuesto al Valor Agregado

2.1. Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Se entiende por asistencia técnica como la prestación de servicios personales independientes por los que un prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos, esto según el artículo 15-B del CFF.

El artículo 29 incluye a este servicio como uno de los que se considera dentro de la exportación de servicios a tasa 0%. El único punto a cubrir para que estos servicios sean considerados como exportación de servicios gravados a la tasa del 0% son los requisitos que establece el artículo 58 del RIVA que son el contrato, el pago mediante transferencia o cheque y que provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero, esto independientemente de que el servicio prestado por personas residentes en el país a un extranjero haya tenido un verdadero efecto en el extranjero.

2.2. Operaciones de maquila y submaquila

La Ley Aduanera establece en su artículo 108 que “Las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que cumplan con los requisitos de control que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas”.

Respecto de estos servicios el artículo 29 establece que se debe entender por aprovechamiento en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.

Este punto solo lo mencionamos por estar incluido dentro del artículo 29, pero no lo analizaremos por tratarse de una exportación de bienes.

2.3. Publicidad

La publicidad de igual manera se considera dentro de los actos o actividades que pueden ser exportados, además del artículo 29, fracción IV inciso c, se encuentra regulada en el Reglamento del IVA en su artículo 59 el cual establece que:

“se considera que son exportados los servicios de publicidad, en la proporción en que dichos servicios sean aprovechados en el extranjero”.

Respecto a esta disposición la Ley no nos menciona como determinar la proporción en que dichos servicios son aprovechados en el extranjero, lo cual podría crear incertidumbre de que debemos entender por lo establecido en el artículo 59.

Debemos saber que el concepto de publicidad se comenzó a regular a través de RMF en 2006 la cual establecía en su regla 5.6.1 que “para los efectos de los artículos 29, fracción IV, inciso c) y 2-A, fracción IV de la LIVA, se considera que son exportados los servicios de publicidad cuando se reúna, entre otros requisitos, el que la campaña publicitaria promueva bienes y servicios que solo puedan ser adquiridos o prestados en el extranjero”; sin embargo, con la publicación del nuevo Reglamento del IVA esa regla fue eliminada.

Debido a que el artículo 58 establece que es lo que se entiende por aprovechamiento en el extranjero y es aplicable a toda la fracción IV del artículo 29 incluida la publicidad, y este artículo menciona que “comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero”, por lo cual se llega a la conclusión que basta con cumplir con los requisitos de este artículo para considerar que todos los servicios fueron aprovechados en el extranjero, esto debido a que no hay otra disposición que nos estipule como se determinara la proporción que menciona el artículo 59 del Reglamento.

2.4. Comisiones y mediaciones

El contrato de mediación es aquel por el cual una parte se obliga frente a otra, sin relación de dependencia o representación, y a cambio de una remuneración, a desplegar una actividad dirigida a procurar la conclusión de un negocio.

Al sujeto involucrado se le suele llamar mediador, quien se dedicará a poner a las partes en contacto para el perfeccionamiento del negocio, propietario o empresario, quien incita al mediador a que lo ponga en contacto con quien puede hacer el mismo.

Este tipo de convenio es atípico, porque no se encuentra específicamente regulado dentro de la legislación mercantil ni en la civil (art. 75, frac. XIII, Código de Comercio).

Está sujeto a lo que las partes convengan, pues no existe formalidad para su validez (arts. 78 y 79, Código de Comercio), por eso los derechos y obligaciones dependerán de la encomienda formulada, pero en lo general el mediador debe desplegar las actividades encargadas, actuar imparcialmente, dar informes del estado de la negociación y proceder con secrecía, en tanto el propietario pagará la contraprestación pactada.

Todo eso para poner en contacto al interesado con quien pudiera representar una buena oportunidad de negocio, sin descuidar las cláusulas básicas de un contrato, como lo son la legislación aplicable y los tribunales competentes.

La comisión mercantil consiste en encargar a una persona (comisionista) vía mandato, la realización de uno o más negocios de naturaleza mercantil a cuenta de otra (comitente), de conformidad con el artículo 273 del Código de Comercio.

No debe confundirse la mediación con la comisión mercantil, pues en la primera la empresa ejecutará el acto jurídico posterior, mientras que en la segunda el acto podría perfeccionarse por el comisionista.⁸

Respecto a este inciso del artículo 29 LIVA los únicos requisitos que hay que cumplir para que se consideren aprovechados en el extranjero ambos servicios son los del Art. 58 del RIVA: ser contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, pagados mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito y que el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Muchas empresas han intentado encuadrar dentro del concepto de comisión mercantil cierto tipo de servicios distintos a los señalados en el artículo 29, lo cual ocasiono que la autoridad fiscal tuviera que emitir un criterio no vinculativo 05/IVA "Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil", mediante el cual se señaló que constituye una práctica fiscal indebida el considerar que la prestación de servicios, tales como portuarios, fletamento, remolque, eliminación de desechos, reparación, carga, descarga, amarre, desamarre, almacenaje, reparación, mantenimiento, inspección, transportación, publicidad, así como cualquier otro identificado con alguna actividad específica, realizados en territorio nacional, son aprovechados en el extranjero por efectuarse a través de un comisionista mercantil y con motivo de ello están sujetas a la tasa del 0% para efectos del IVA"; por lo que en el caso de una revisión por parte de las autoridades fiscales, si se está en el supuesto antes señalado, las mismas seguramente no estarán de acuerdo con el tratamiento dado, y por lo tanto la postura adoptada por la compañía se tendría que discutir ante los tribunales competentes, por lo cual es recomendable que se analice a detalle este tipo de operaciones y se les dé el adecuado tratamiento.

2.5. Seguros, reaseguros, afianzamientos y reafianzamientos

El contrato de seguro es aquel por el que, mediante el pago de una prima, se obliga a la empresa aseguradora a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista por el contrato, de conformidad con el artículo 1 de la Ley sobre el Contrato de Seguro.

El reaseguro es el contrato por el cual un asegurador toma a su cargo, total o parcialmente, un riesgo ya cubierto por otro asegurador, sin que esto provoque ninguna alteración entre este y el asegurado.

Cuando una persona afianza a otra significa que da una fianza por alguien para dar seguridad en el cumplimiento de alguna obligación; es decir alguien adicional al titular de la obligación adquiere el compromiso de hacer algo a lo que otra persona se ha obligado, en caso de que esta no lo haga y se constituye mediante una prenda que da el contratante en seguridad del buen cumplimiento de la obligación.

⁸ <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2013/08/13/mediacion-o-comision-a-tasa-0-del-iva>

El contrato de reafianzamiento, es aquel en donde una afianzadora se obliga a pagar a la otra, según los términos del mismo, las sumas que esta haya pagado al acreedor del contrato de fianza reafianzado.

El artículo 29 considera a este servicio como exportación de servicios a tasa 0%. Solo hay que cubrir con los requisitos que establece el artículo 58 del RIVA que son el contrato, el pago mediante transferencia o cheque y que provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

2.6. Operaciones de financiamiento

También se considera exportación de servicios las operaciones de financiamiento que se llevan a cabo con residentes fuera de territorio nacional, para saber que se entiende por operación de financiamiento tenemos que remitirnos al artículo 38 del RIVA el cual establece “Para los efectos del artículo 15, fracción X, inciso b), primer párrafo de la Ley, se entenderá por operaciones de financiamiento las que tengan el carácter de activas o pasivas de crédito, entendiéndose como tales aquéllas por las que reciban o paguen intereses las personas que de conformidad con lo dispuesto en dicho inciso realizan las operaciones mencionadas.

También quedan comprendidas en las operaciones de financiamiento de carácter activo, los créditos otorgados por los fondos o fideicomisos que únicamente operen con recursos proporcionados por las personas señaladas en el párrafo anterior o por ellas conjuntamente con los gobiernos de las Entidades Federativas”.

Por lo anterior entendemos que por los intereses cobrados por un préstamo a un residente en el extranjero se gravaran a la tasa del 0% mientras cubra con los requisitos del art 58 del Reglamento, al cubrir con el requisito de considerar estos servicios aprovechados fuera de territorio nacional.

2.7. Filmación o grabación

Respecto de los servicios por filmación y grabación, el artículo 29 menciona que se deben de cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de dicha Ley.

Primero el artículo 62 del Reglamento explica que se entiende por servicios de filmación o grabación. “se consideran servicios de filmación o grabación aquéllos en los que la filmación o grabación se destinará a fines de proyección en salas cinematográficas o en sistemas de televisión, o a su venta o renta con fines comerciales. Los servicios mencionados podrán incluir cualquiera de los siguientes: vestuario; maquillaje; locaciones; bienes muebles; servicios personales de extras; transporte de personas en el interior del país desde y hacia los lugares de filmación o grabación; hospedaje en los lugares de filmación o grabación; grabación visual o sonora, iluminación y montaje; alimentos en los lugares de filmación o grabación; utilización de animales; o, transporte en el interior del país de equipo de filmación o grabación.

Se considera que los servicios de filmación o grabación se exportan, cuando sean prestados por residentes en el país a personas residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.”

Mientras que el artículo 63 establece que:

“Conforme a lo dispuesto por el artículo 29, fracción IV, inciso g) de la Ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos siguientes:

I. Celebrar por escrito un contrato de prestación de servicios en el que se especifiquen los servicios de filmación o grabación que serán prestados;

II. Presentar un aviso de exportación de servicios de filmación o grabación ante el Servicio de Administración Tributaria, previamente a que los mismos se proporcionen, acompañando copia del contrato a que se refiere la fracción anterior, así como el calendario de la filmación o grabación y el listado de los lugares en los que se llevará a cabo.

No tendrá efecto alguno la presentación extemporánea del aviso a que se refiere esta fracción;

III. Dictaminar para los efectos fiscales sus estados financieros por contador público registrado en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, correspondientes al año de calendario en el que hayan prestado los servicios de filmación o grabación, y

IV. Recibir el pago de los servicios de filmación o grabación mediante cheque nominativo de quien reciba los servicios o mediante transferencia de fondos en cuentas de instituciones de crédito o casas de bolsa, hechos a nombre del contribuyente.”

Por lo cual mientras se reúnan todos los requisitos del artículo 63 RIVA no hay duda de que se trata de una exportación de servicios a la tasa 0%. No se menciona en este punto al artículo 58 el cual habla de aprovechamiento en el extranjero ya que sus requisitos están incluidos en el artículo 63.

2.8. Servicios de atención telefónica

Respecto a este tipo de servicios el artículo 29 fracción IV inciso h establece que es las llamadas sean originadas en el extranjero, y que sean contratadas y pagadas por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

El punto que llama la atención de esta fracción es que se especifica que las llamadas deben ser originadas en el extranjero, lo cual muchos contribuyentes consideraron que se violaba su principio de equidad tributaria.

Este inciso se incorporó a la LIVA en el 2005, siendo su propósito el fomentar el desarrollo del país, captar grandes inversiones que generaran empleos y bienestar. Además de que era necesario que México ofreciera mejores costos operativos para las industrias extranjeras ya que existían muchos países como India, China, Filipinas, Polonia y Argentina que ya estaban ofreciendo mejores costos y lo que producía que México fuera relegado por no considerarse competitivo. Por lo cual el Legislador reconoció que la prestación de servicios basados en tecnologías de información y comunicaciones,

particularmente ofrecida por centros telefónicos de soporte, constituía una actividad de enorme potencial en el ámbito mundial, generadora importante de recursos.

El problema fue que la tasa del 0% solo sería procedente para las llamadas que hubieran sido originadas en el extranjero, pues el Legislador consideraba que el disfrute del servicio fuera en el lugar donde se originaba la llamada y que existiera una contratación y un pago que fuera hecho en y por un residente en el extranjero.

Lo anterior generó discusiones ante los Tribunales federales, pues las empresas alegaban trato desigual, ya que aunque proporcionaban el mismo servicio, a unas se les daba la preferencia para aplicar la tasa del 0% respecto de otras que realizan las llamadas desde territorio nacional. Aunque en ambos casos, los residentes en el extranjero eran quienes contrataban, pagaban y aprovechaban el servicio.

La Segunda Sala de la SCJN sostuvo que el servicio de atención telefónica contratado y pagado por una empresa residente en el extranjero, proporcionado por una empresa residente en el país, es un servicio de exportación y una actividad que fomenta la inversión extranjera en el territorio nacional, y en esa medida, el servicio que presta cumple con los fines extra fiscales que el legislador planteó en la exposición de motivos. Por lo cual considero que el requisito del origen de las llamadas telefónicas es violatorio de la garantía de equidad tributaria, al dar un trato desigual a quienes se encuentran en un plano de igualdad frente al objeto del tributo en cuestión.

Se concluye que los servicios prestados por un residente en territorio nacional en centros telefónicos de llamadas, que sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, también deben gravarse a la tasa del 0%, al estar claro que el aprovechamiento en el extranjero del servicio prestado se da, independientemente del lugar donde se originen las llamadas pues, como lo precisa el Reglamento de la ley en la materia, se considera que el servicio que proporciona un residente en el país se aprovecha en el extranjero, tanto el que se presta en territorio nacional, como el que se presta en el extranjero.

Por tanto, resulta inconstitucional la porción normativa consistente en el “origen de la llamada” en virtud de que esa condición, además de no formar parte de algún elemento subjetivo u objetivo del tributo, es violatoria de la garantía de equidad tributaria, pues en el caso de los contribuyentes que cumplen con las mismas características y proporcionan el mismo servicio, a unos se les permite gravar al 0% su actividad, mientras que a otros se les grava con la tasa del 16%, por el hecho de que la llamada sea originada en el extranjero. Al no ser indispensable saber dónde se origina la misma, pues debe considerarse que se aprovecha en el extranjero el servicio prestado de atención de centros telefónicos de llamadas por un residente en el país, el cual sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin EP en el país. Por consiguiente, resulta indudable que se ubica en un plano de igualdad a los contribuyentes de ese tributo que prestan el servicio de atención de llamadas telefónicas con las características anotadas, cuyo origen sea en el extranjero, y a aquellos contribuyentes del impuesto de referencia que presten ese servicio, pero cuyas llamadas telefónicas se originen en territorio nacional, debido a que ambos prestan el mismo servicio al mismo elemento subjetivo (residente en el extranjero sin EP en el país).

Con todo lo anterior, podemos concluir que no es necesario que la llamada se origine en el extranjero para poder considerar ese servicio como exportación a la tasa 0%,

siempre y cuando se cumplan con los requisitos que establece el artículo 58 del Reglamento del IVA.

2.9. Transporte internacional de bienes

El artículo 29 de LIVA en su fracción V incluye dentro de la exportación de servicios el transporte internacional de bienes prestado por residentes en el país y los servicios portuarios de cargar, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba ya carreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, el requisito para que se consideren estos servicios como exportación es que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

Y el Artículo 60 del Reglamento del IVA señala que estos servicios se pueden efectuar por la vía marítima, férrea, por carretera y aérea, cuando se inicie en el territorio nacional y concluya en el extranjero.

En este punto ya no aplica el artículo 58 del Reglamento del IVA que habla sobre el aprovechamiento en el extranjero.

2.10. Transportación aérea de personas y bienes

Según el artículo 29 fracción IV se considera exportación de servicios por transportación aérea de personas y de bienes la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

Para lo cual el artículo 16 establece que “tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional”.

Con base en lo anterior podemos determinar que el 75% de los servicios restantes se consideran exportados al extranjero y a la tasa del 0% y el 25% es un servicio en territorio nacional gravado a la tasa del 16%.

La anterior es una conclusión a la que podemos llegar hoy en día pero anteriormente no era así, esto debido a que esta fracción fue reformada y algunos artículos del Reglamento derogados, por lo que estuve investigando había varias situaciones que considero importante mencionar para hacer evidente que a lo largo de la historia de LIVA, se han tenido problemas respecto de este artículo 29 LIVA ya que no es muy clara la correcta aplicación para todos los contribuyentes.

Al parecer empresas que se dedicaban a la transportación internacional habían tenido problemas con la tasa que aplicar, acreditamiento del IVA y en consecuencia con la devolución del impuesto, esto debido a que existen dos interpretaciones:

- El servicio de transportación aérea internacional de bienes está gravado totalmente a la tasa del 0% cuando el viaje se inicie en el país.
- El 25% del servicio está gravado a la tasa del 0% y el resto no es objeto de la ley.

Comenzaremos por explicar cómo era la legislación aplicable vigente anteriormente:

“Artículo 16. Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En el caso de transportación internacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si este es de ida y vuelta. Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se resta el 25% del servicio en territorio nacional.”

“Artículo 29. Las empresas residentes en el país calculará el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

.....

V. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de cargar, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

VI. La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.”

“Artículo 60. Para los efectos del artículo 29, fracción V de esta Ley, quedan comprendidos en la transportación internacional de bienes, la que se efectúe por vía marítima, férrea, por carretera y aérea, cuando se inicie en territorio nacional y concluya en el extranjero.”

Respecto a los artículos anteriores concluimos que la transportación internacional de bienes estaba sujeta a la tasa del 0%. Y que al establecer esta tasa el legislador pretendía incentivar el sector dedicado a la transportación internacional. Respecto de la transportación internacional de personas el legislador consideró conveniente gravar con la tasa del 0% el 75% del servicio que no se presta en territorio nacional, que originalmente según el artículo 16 párrafo tercero de LIVA, había considerado como servicio que no causaba IVA por no prestarse en territorio nacional.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver el amparo directo número 1302/2001, promovido por United Parcel Service Company⁹, y que dio origen a la tesis aislada 2a. IV/2002, realizó una interpretación armónica de los artículos 1, 2-A, fracción IV, 16 y 29, fracción V de la LIVA, para definir en qué porcentaje se presta el servicio de transportación aérea internacional de bienes en territorio nacional y la tasa que le es aplicable. En dicha tesis la SCJN concluye que:

“únicamente el 25% del servicio de transportación aérea internacional de bienes causa el impuesto al valor agregado, dado que al presumirse por el legislador que el restante 75% se presta fuera del territorio nacional, ello implica que en esta proporción el mencionado servicio escapa a la potestad tributaria del Estado

⁹ Amparo directo en revisión 1302/2001. United Parcel Service, Company. 23 de noviembre de 2001. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.

mexicano; además, para obtener el monto al que asciende la respectiva obligación tributaria, así como sus diversas consecuencias, es aplicable la tasa del 0%, beneficio tributario que se estableció con el fin de fomentar la actividad exportadora, debiendo señalarse que en relación con ese preciso servicio no resulta aplicable lo dispuesto en la fracción VI del artículo 29 de la ley citada, de la que deriva el hecho imponible y las tasas aplicables respecto del diverso servicio de transportación aérea de personas, pues al tratarse de disposiciones que inciden en la tasa y hechos imponibles del impuesto al valor agregado, no es válido acudir a un mecanismo de integración legal, como puede ser la analogía, sino que su aplicación debe ser estricta.”

Esta sentencia provocó que las autoridades fiscales consideraran que al tratarse de ingresos no objeto, el acreditamiento del IVA no era procedente en esa misma proporción. El efecto económico, era la imposibilidad de recuperar el 75% del IVA, y dicho impuesto se estaría alojando como un gasto de la operación, repercutiendo en la rentabilidad de los contribuyentes.

Al respecto de la sentencia surgió un criterio del SAT 110/2011/IVA el cual daba la misma interpretación.

“110/2011/IVA Servicio internacional de transporte aéreo de bienes.

El artículo 16, segundo y tercer párrafos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establecen que en el caso de los servicios de transportación aérea internacional, independientemente de la residencia del porteador, se considera que el 25% del servicio se presta en territorio nacional, cuando en el mismo se inicie el viaje.

Los artículos 29, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 60 de su Reglamento, disponen que el servicio internacional de transportación aérea de bienes prestado por empresas residentes en el país se considera exportación de servicios y, por tanto, está gravado a la tasa del 0%, cuando el servicio inicie en territorio nacional y concluya en el extranjero.

En consecuencia cuando el viaje inicia en territorio nacional, independientemente de la residencia del porteador, el 75% del servicio no es objeto del impuesto, sin embargo:

I. Si el servicio es prestado por residentes en el país se considera que el 25% del mismo es exportación y, por tanto, está gravado a la tasa del 0%, en términos del artículo 29, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

II. En los casos en que el servicio sea prestado por residentes en el extranjero, el 25% del servicio se encuentra sujeto a la tasa del 10% o 16%, según corresponda, al no ubicarse en el supuesto de la fracción V del referido artículo 29.”

Las autoridades han aplicado la segunda interpretación apoyándose de un criterio aislado emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), con esto las autoridades establecen que solo el 25% del IVA es acreditable por lo cual el 75% restante no sería acreditable. Esto crea como consecuencia que las empresas que se dedican a prestar este tipo de servicios difieran, generando problemas de competencia en la industria al momento de establecer tarifas, reconocimiento de los costos y devoluciones de este impuesto.

También se debe comentar la mecánica que establecía el artículo 5 fracción V que hablaba de la mecánica del acreditamiento:

a) El IVA que se identifique totalmente con actos o actividades gravadas a la tasa general o a la tasa 0%, será acreditable en su totalidad.

b) Cuando el IVA se identifique con actos o actividades por las que no se deba pagar el impuesto (exentos), dicho IVA no será acreditable.

c) Tratándose de bienes o servicios que se utilicen para la realización de actos o actividades por las que se deba pagar el impuesto (gravados) o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta ley (exentos), el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate.

De lo anterior vemos que el cálculo de la proporción del IVA acreditable o factor de acreditamiento, solo será aplicable cuando los contribuyentes realicen actividades gravadas o a la tasa 0% y actividades por las cuales, conforme a la ley, no se deba pagar el impuesto; es decir, actividades exentas, siendo que las empresas, materia del análisis, únicamente realizan actividades gravadas a la tasa 0%, por lo que hace a ese 25% del servicio, pues se insiste que el restante 75% de su actividad es “no objeto” de la LIVA. Por lo tanto, no se tiene que determinar una proporción o factor de acreditamiento, pues en territorio nacional, que es el ámbito territorial de aplicación de la LIVA, solo se realizan actos gravados (transporte aéreo internacional de bienes), por lo que todo el IVA que les trasladaron se identifica con dicha actividad, resultando, en consecuencia, 100% acreditable.

Considero que es correcta la postura que sostiene que 100% del IVA trasladado al contribuyente es acreditable, ya que, independientemente, de que solo se encuentre gravado 25% del servicio de transportación aérea internacional de bienes con la tasa 0%, dicho porcentaje constituye 100% de la actividad realizada en territorio nacional objeto de la ley. Además que el considerar que no será acreditable el 75% del IVA, lo convertiría en un gasto que difícilmente se podría recupera, y podría afectar en la inversión en ese sector de servicios.

2.11. Servicios profesionales (Consultoría, asesoría, servicios administrativos, legales, entre otros)

Este tipo de servicios se consideran prestación de servicios independientes según el artículo 14 LIVA, pero no se encuentran expresamente enlistados en el artículo 29 que se refiere a la exportación de servicios. En su último párrafo dicho artículo menciona que:

“lo previsto en el primer párrafo de este artículo se aplicara a los residentes a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.

La postura respecto al tratamiento que debe tener este tipo de servicios no es muy clara por parte de las autoridades fiscales, lo cual ha generado un debate sobre si debe o no estar afecta a la tasa del 16%. Pues es por este párrafo que algunos contadores opinan que es correcto clasificar como una exportación al 0% a este tipo de servicios, al

considerar que este párrafo los remite al artículo 14 de la LIVA el que establece que se considera prestación de servicios independientes.

El artículo 14 en su último párrafo menciona que “Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial”. Con este párrafo concluimos que los servicios de los que hablamos en este punto son servicios independientes, y que al no tratarse de actividades empresariales también encuadran dentro del concepto de personal.

También es importante destacar que el artículo 29 se está refiriendo a las empresas y no a las personas físicas o morales, como en otros artículos lo hace dicha Ley, debido a que la LIVA no define que entendemos por empresa acudimos al CFF que define como empresa “la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales”, es por esto que si una persona física o moral no se dedica a actividades empresariales no podrá aplicar la tasa del 0% a que se refiere el artículo 29, opinión de Fernando Velázquez Roja, Integrante de la Comisión de Auditoría Fiscal del CCPM.

Existe otra interpretación que se ha dado en relación con el supuesto establecido en el último párrafo del artículo 29 de la LIVA, en el sentido de que a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país, les es aplicable la tasa del 0% por los servicios que presten en esas condiciones, independientemente de que no estén expresamente señalados en el citado artículo 29 de la LIVA; sin embargo, con esta postura las autoridades fiscales podrían no coincidir, por los elementos antes señalados (respecto de que este último párrafo solo es una adición al propio primer párrafo), además de que resultaría una contradicción en la propia ley el limitar a las empresas la aplicación de la tasa del 0% solo a los servicios expresamente señalados en ese artículo, mientras que a los residentes en el país que presten servicios personales independientes les sería aplicable a todos los servicios, en tanto los mismo sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.¹⁰

Mi punto de vista es que si se deben considerar este tipo de servicios como exportación al 0% debido a que se trata de una prestación de servicios personales independientes, que no tienen el carácter de actividad empresarial, cuando estos servicios cumplan con los requisitos del artículo 58 del Reglamento del IVA, siempre contando con toda la documentación comprobatoria de las operaciones, mi opinión basada en el artículo publicado en Puntos Finos por Lic. Fernando Moreno Gómez de Parada y Lic. Jorge Ricardo Díaz Carvajal.

¹⁰ Boletín de la Comisión Auditoría Fiscal, “Aplicación de la tasa del 0% al valor de ciertos servicios prestados por empresas en México que son aprovechados en el extranjero, CCPM, Enero 2013, p 11.

2.12. La PRODECON apoya el pago de servicios mediante diversas formas de extinción de las obligaciones distintas al pago en numerario

En Noviembre del 2013 la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como para investigar e identificar problemas de carácter sistemático que ocasionen perjuicios a los mismos, emitió un análisis de cómo se estaban afectando los derechos de los contribuyentes para efectos de aplicar la tasa del 0% del IVA, tratándose de la exportación de servicios.

La PRODECON tuvo conocimiento por medio de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, colegio de Abogados, AC, que el SAT estaba incurriendo en prácticas administrativas que derivaban en probables violaciones a los derechos de los contribuyentes, ya que no aceptaban la aplicación de la tasa 0% de IVA para la exportación de servicios, en las cuales el pago por el servicio se efectuaba mediante las diversas formas de extinción de las obligaciones distintas al pago, tales como: compensación, novación, etc., situación que resulta contraria a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

Basándose en el artículo 58 del Reglamento del IVA en su segundo párrafo que establece:

“Asimismo, se entiende, entre otros supuestos, que los servicios a que se refiere la fracción mencionada, se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero”

La PRODECON comenta que cuando esta disposición se refiere a “entre otros supuestos” lo hace de manera ejemplificativa más no limitativa.

En cuanto a las formas de pago como supuesto para determinar si es un servicios aprovechado en el extranjero, en la RMF se establece la disposición mediante la cual se considerara como medio de pago en la modalidad de transferencia de fondos, a los pagos con tarjeta de crédito, siempre que el pago provenga de una cuenta ubicada en una institución financiera radicada en el extranjero y el titular de la tarjeta de crédito sea el residente en el extranjero que recibió la prestación de servicios.

La PRODECON basándose en los artículos 29 LIVA, 58 RIVA y la RMF, que para aplicar la tasa del 0% los requisitos que deben cumplirse son que se consideren aprovechados los servicios en el extranjero, considerando que el artículo 58, no limita las formas de pago solo las enuncia. Aunado a esto en el artículo 1-B de LIVA se establece que también se considera como efectivamente cobrada una contraprestación cuando el interés del acreedor queda satisfecho *mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones* que den lugar a las contraprestaciones.

Además de esto menciona que la forma en que se extingan las obligaciones no es relevante, ya que no genera una incertidumbre para el contribuyente. Y que el hecho de que el IVA se determine con base en el flujo de efectivo, el artículo 1-B establece que se satisface el interés del acreedor mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones por lo cual estas obligaciones también entran en la determinación del impuesto del periodo. Ya que al sostener lo contrario, la autoridad estaría diciendo que el único medio valido de pago de las contraprestaciones de los servicios del artículo 29 fracción IV de la

LIVA sería el pago en numerario, lo cual implicaría tanto como realizar una interpretación restrictiva y no integral de las leyes fiscales.

La opinión del Ombudsman es, que el hecho de que las autoridades fiscales exijan a los contribuyentes mayores requisitos que los que establece la ley en materia, para efectos de la acusación del IVA a la tasa del 0%, tratándose de exportación de servicios prestados por residentes en territorio nacional a que hace referencia el artículo 29, fracción IV de la LIVA, así como el que no se reconozca a la totalidad de formas de “extinción de las obligaciones” previstas en la legislación común –como medio de pago– para los efectos de la determinación aprovechamiento en el extranjero de dichos servicios, implica una afectación a los derechos de los contribuyentes en materia de seguridad y certidumbre jurídica.

Consideré este punto importante de mencionar porque hay varias empresas que tienen otros medios de pago a parte del de transferencia y cheque nominativo, algunas trabajan con partes relacionadas en el extranjero y es más fácil para ellas, administrativamente hablando aplicar la compensación de sus facturas que estar realizando pagos, esto por mencionar un ejemplo pero hay varias formas en que extinguen sus obligaciones, por lo cual no deben verse afectadas por aplicar de manera restrictiva el artículo 58 del RIVA, tomando como única forma de pago en numerario. Por lo cual es importante contar con el respaldo de un análisis y opinión de la PRODECON que apoye la decisión de porque incluir otros medios de pago en la exportación de servicios a tasa 0%.

Capítulo III. Ejemplo de prestación de servicios a un residente en el extranjero en el cual se aplica la tasa 0%.

3.1. Ejemplo y comentarios

Planteamiento:

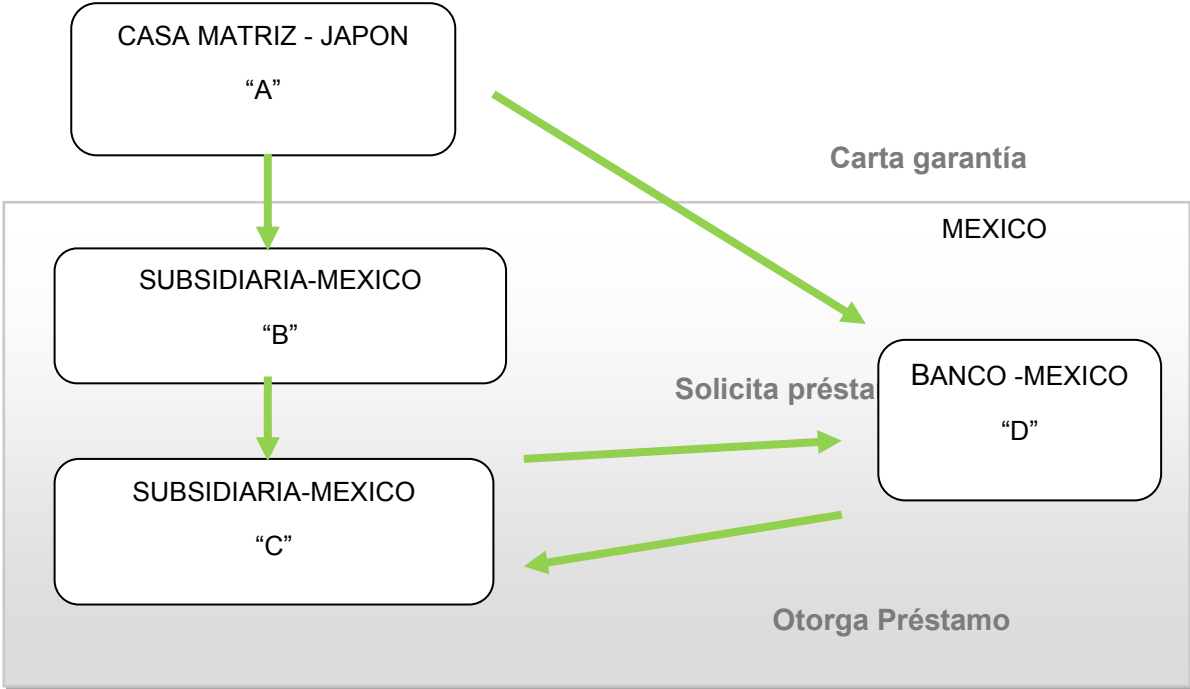
Hoy en día existen en México muchas subsidiarias de empresas extranjeras, las empresas mexicanas se apoyan mucho de la casa matriz para crecer y poder seguir desarrollándose.

El siguiente es un ejemplo de las situaciones que se dan y que ya son muy comunes.

La empresa Subsidiaria “C” mexicana solicita un préstamo a un Banco en México “D”.

La casa Matriz “A” ubicada en Japón, envía una carta de garantía al Banco en México para que este a su vez otorgue el préstamo a la mexicana.

La empresa mexicana “B” es subsidiaria de “A”, y comparte el riesgo del crédito con la casa matriz “A”, en caso de que la compañía “C” no cumpla con los pagos. Debido a que están compartiendo el riesgo en esta operación la empresa en México “B” le cobra una cuota de garantía trimestral durante el tiempo que dure todo el préstamo a la empresa “A” en Japón.



La cuestión es cómo debería la empresa "B" facturar esta operación ¿a qué tasa 0% o 16% de IVA y bajo que fundamentos?

Como primer punto es importante definir si la operación es objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y conforme al artículo 1 de dicha Ley se está llevando a cabo un acto gravado en territorio nacional. El acto o actividad que se está realizando es una prestación de servicios esto con fundamento en el artículo 14 de la LIVA que establece:

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.”

Se considera una exportación de servicios al estarse realizando con un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, con el cual se ha firmado un contrato y el pago se realizara mediante transferencia electrónica desde la cuenta bancaria ubicada en Japón, y por supuesto que la operación se pactó a valor de mercado, otro requisito que debe cumplirse al tratarse de empresas que son consideradas partes relacionadas.

Por lo cual esta operación se ubica dentro del artículo 29 de LIVA fracción IV y último párrafo.

“Artículo 29.- Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

.....

IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a).- Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

b).- Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.

c).- Publicidad.

d).- Comisiones y mediaciones.

e).- Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

f).- Operaciones de financiamiento.

g).- Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.

h) Servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

.....

Lo previsto en el primer párrafo de este artículo se aplicará a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.”

Dicha operación también cumple con los requisitos necesarios para poder considerarse como aprovechado en el extranjero que establece el artículo 58 y 61 del RIVA.

“Artículo 58. Para los efectos del artículo 29, fracción IV de la Ley, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.

Asimismo, se entiende, entre otros supuestos, que los servicios a que se refiere la fracción mencionada, se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.”

“Artículo 61. Para los efectos del artículo 29, último párrafo de la Ley, se considera que los servicios personales independientes prestados por residentes en el país, son aprovechados en el extranjero por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, cuando dichos servicios sean contratados y pagados por la persona residente en el extranjero y se cumplan los requisitos previstos en el segundo párrafo del artículo 58 de este Reglamento.”

Cumpliendo con todos estos requisitos concluimos que esta operación se debe de facturar a la tasa del 0%, con base en los artículos 14 y 29 de LIVA y 58 y 61 del RIVA.

Así como esta operación se llevan a cabo muchas con empresas en el extranjero, por lo cual es importante identificar bien el tipo de actividad que se está llevando a cabo así como si se cumplen con todos los requisitos establecidos por la Ley y el Reglamento, ya que en caso de no cumplirse no deberá utilizarse la tasa del 0% en la operación. Y en caso de una revisión la autoridad podría rechazarla y cobrar un crédito fiscal.

Como ejemplo si en nuestro caso práctico la empresa que nos pagara no tuviera una cuenta en el extranjero a su nombre, no podríamos considerar dicha operación como aprovechada en el extranjero al no estarse cumpliendo con los requisitos del artículo 58 RIVA. Por el contrario al tratarse de empresas que son partes relacionadas también se puede dar el caso de que no exista un flujo de efectivo y que el pago se realice mediante compensación con otra cuenta por pagar que tengan entre ellas, en este caso, la PRODECON apoya al contribuyente al considerar que los pagos por compensación cubren con el requisito del artículo 58 del RLIVA y dicha operación deberá considerarse

como aprovechada en el extranjero. Por todo lo anterior es muy importante siempre contar con la documentación comprobatoria de todas las operaciones que realizamos.

Muchas empresas además realizan este tipo de consultas a despachos reconocidos para así poder estar seguras de que están aplicando la tasa correcta.

Conclusiones

Después de conocer el margen conceptual y normativo que rige la exportación de servicios en materia del Impuesto al Valor Agregado llego a las siguientes conclusiones:

Con la globalización y el desarrollo de la tecnología se ha incrementado la exportación pero sobretodo la diversificación del mercado de servicios. Cada día es más común que empresas mexicanas busquen expandir su mercado fuera de territorio nacional, crear alianzas estratégicas o incrementar su competitividad, y que para lograr estos objetivos recurren a la exportación. Hoy en día ya no solo se piensa en la exportación de bienes si no la de servicios ha adquirido una importancia significativa.

Al ser la prestación de servicios a residentes en el extranjero un acto o actividad gravada por el Impuesto al Valor Agregado el aplicar la tasa del 16% a estos servicios podría repercutir en la inversión extranjera, dejando de ser México atractivo para capitales extranjeros ya que este impuesto tendrían que absorberlo ellos, al ser un impuesto al consumo, es por eso que la autoridad establece la tasa del 0% para la exportación de servicios.

Observamos que el artículo 29 establece varios servicios que están sujetos a la tasa del 0% por considerarse exportados, pero también pudimos ver que no siempre la legislación es clara, y pudimos observar puntos en los cuales para los contribuyentes la legislación no es clara, o establece reglas para las cuales posteriormente no hay un procedimiento de como determinar lo que establece en dichas reglas, lo cual ha orillado a los contribuyentes afectados a aplicar diferentes criterios, esto siempre basando sus decisiones en razones lógicas, apoyados en las leyes y a veces contratando servicios de despachos grandes que les brinden una opinión de que criterio sería el más adecuado adoptar.

También hemos podido observar que muchas veces los contribuyentes han necesitado de las sentencias de la SCJN o análisis de la PRODECON para poder obtener certeza jurídica del cómo proceder al respecto.

Por todo lo anterior es importante al llevar a cabo una operación de este tipo revisar que se cubran todos los requisitos establecidos en Ley y Reglamento para cada tipo de servicio y así poder definir si se deberá aplicar la tasa del 0% si se cumple con todos los requisitos y de no ser así, aplicar la tasa del 16%, esto para evitar problemas en caso de una revisión y tener que pagar créditos fiscales.

Fuentes de Información

Álvarez Villagómez, Juan, *La Ley del IVA en México*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2013, pp. 169-170.

Gómez de Parada, Fernando, Díaz Carbajal, Jorge Ricardo, *“Prestación de servicios legales a residentes en el extranjero por firmas establecidas en México para efectos de la LIVA”*, Puntos Finos, Abril 2012

Hernández Ramírez, Laura, *“Los servicios en el derecho interno mexicano y el Tratado de Libre Comercio”*, El Tratado de Libre Comercio de América del Norte, UNAM, 1993 t.

López, Andrés, Ramos, Daniela, Torre, Iván, *“Las exportaciones de servicios de América Latina y su integración en las cadenas globales de valor”* Documento proyecto en Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) Publicación de las Naciones Unidas, Santiago de Chile, Marzo del 2009, pp.7-9.

Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2000, pp. 70, 231 y 275.

Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz, *“Contribuciones y aprovechamientos derivados del Comercio Exterior una alternativa para comercializar con el extranjero”*, IMCP, Octubre 2004, pp 29-30.

Puebla Domínguez, Juan Manuel, *“Transportación aérea internacional de bienes”*, Puntos Finos, Marzo 2012, pp. 56-63

Puga Vértiz, Pablo, *“Implicaciones por causación y acreditamiento de IVA en Transporte Aéreo Internacional de Bienes”*, IMCP, Marzo 2012

Roldan Partida, Gerardo *“¿El servicio de atención telefónica por ser servicio de exportación debe gravarse al 0% del IVA?”*, Puntos Finos, Noviembre 2011, pp. 79-82.

Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2014*, Ed. ISEF, 2014, pp. 34-39.

Tagle Cazares, Raúl, *“IVA en transportación internacional aérea de bienes”*, Consultorio Fiscal, No. 594, pp. 49-50

Velázquez Rojas, Fernando, *“Aplicación de la tasa 0% al valor de ciertos servicios prestador por empresas en México que son aprovechados en el extranjero”*, Consultorio Fiscal, No. 571, pp. 71-76

Victorio Domínguez, Juan Carlos, *“Exportación de servicios, Conozca el tratamiento fiscal”*, PAF, Enero 2012, No. 534, pp. 38-53

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *“Determinación del aprovechamiento en el extranjero, tratándose de la exportación de servicios para efectos del Impuesto al Valor Agregado”*, Análisis sistemático 14/2013 con requerimiento de informe, Noviembre 2013

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Aduanera

Ley del Impuesto al Valor Agregado

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1935/12.pdf>

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/179/10.pdf>

<http://www.plancameral.org/web/portal-internacional/guias-online-exportacion/-/guias-online-exportacion/0d594e01-c614-45fe-83a6-246a27f75fab>

https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/guide1_s.htm

<http://www.idconline.com.mx/fiscal/2013/08/13/mediacion-o-comision-a-tasa-0-del-iva>