

# CONSIDERACIONES DERIVADAS DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL NUEVO COMPLEMENTO AL CFDI POR EXPORTACIONES DEFINITIVAS

**C.P.C. FRANCISCO JAVIER ARGÜELLO GARCÍA**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. Leticia Hervert Sáenz*  
**PRESIDENTA**

*C.P.C. José Luis García Ramírez*  
**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Orlando Corona Lara*  
**VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Luis Sánchez Galguera*  
**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*C.P.C. Francisco Moguel Gloria*  
**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz*  
**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE  
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU  
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES  
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD  
FISCAL.**

## INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico  
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús  
Arellano Godínez, Ricardo  
Argüello García, Francisco Javier  
Bastidas Yffert, María Teresa  
Cámara Flores, Víctor Manuel  
Cavazos Ortiz, Marcial A.  
De Anda Turati, José Antonio  
De los Santos Anaya, Marcelo  
De los Santos Valero, Javier  
Erreguerena Albaitero, José Miguel  
Eseverri Ahuja, José Ángel  
Esquivel Boeta, Alfredo  
Fierro Hernández, Martín Gustavo  
Franco Gallardo, Juan Manuel  
Gallegos Barraza, José Luis  
García Domínguez, Salvador  
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul  
Hoyos Hernández, Francisco Xavier  
Lomelín Martínez, Arturo  
Manzano García, Ernesto  
Mena Rodríguez, Ricardo Javier  
Mendoza Soto, Marco Antonio  
Moguel Gloria, Francisco  
Navarro Becerra, Raúl  
Ortiz Molina, Óscar  
Pérez Ruiz, Víctor Manuel  
Pérez Sánchez, Armando  
Puga Vértiz, Pablo  
Ríos Peñaranda, Mario Jorge  
Sainz Orantes, Manuel  
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio  
Uribe Guerrero, Edson  
Villalobos González, Héctor  
Wilson Loaiza, Francisco Miguel  
Zavala Aguilar, Gustavo

## CONSIDERACIONES DERIVADAS DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL NUEVO COMPLEMENTO AL CFDI POR EXPORTACIONES DEFINITIVAS

*C.P.C. FRANCISCO JAVIER ARGÜELLO GARCÍA*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### ANTECEDENTES

**E**l Servicio de Administración Tributaria (SAT) desde la implementación de la tecnología para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tales como las plataformas electrónicas de declaraciones y la facturación electrónica, ha venido implementando una serie de medidas para mejorar la calidad y cantidad de información con la que dispone para fiscalizar de manera más expedita y eficiente a los contribuyentes. Además, ha compulsado la información que obtiene de los contribuyentes, por medio de las plataformas y bases de datos que dispone para verificar la razonabilidad de la misma, prueba de ello son las reglas misceláneas 2.8.5.5 (Propuesta de pago con base en los CFDI que obran en poder de la autoridad) y 2.8.5.6 (Declaración prellenada con propuesta de pago de ISR provisionales e IVA, con base en los CFDI), recientemente dadas a conocer por la autoridad.

Ahora bien, una de las áreas estratégicas y de mayor dinamismo hoy en día en México es la relacionada con el comercio exterior, en donde el uso de la factura electrónica era habitual, pero no una obligación; por lo tanto, las empresas mexicanas tenían opción de utilizarla o no. De este modo, ahora, los exportadores, al momento de realizar sus operaciones de exportación, llegan a utilizar hasta cuatro documentos con información similar o duplicada, como sigue:

- **Pedimento de exportación.** Es un documento con efectos fiscales para demostrar ante el SAT el pago de contribuciones de comercio exterior y contiene datos como: el nombre del exportador e importador, país de origen, fracciones arancelarias, valor de las mercancías, Incoterms, entre otros.
- **Comprobante de Valor Electrónico (COVE).** Es lo que sustituye a la Declaración de valor, Factura, nota de remisión, ticket, es decir, es el documento que ampara el valor de la mercancía; además de que sustituye documentos de cruce como puede ser factura proforma, relación de facturas, lista de empaque, lista de embarque, etc. y este resulta ser el documento idóneo a utilizar en el Despacho Aduanero de las mercancías, ya que por estar firmado con la firma electrónica garantiza la autenticidad e integridad del valor comercial transaccional de las mismas.

- **Factura proforma.** Es un documento sin valor contable y fiscal, que se usa solamente en operaciones aduaneras para informar los datos que contendrá la factura formal (CFDI) como son: número de unidades, precio unitario, descripción del producto o servicio, nombre del cliente, etcétera.
- **Factura Fiscal (CFDI).** No obstante, su uso no ha sido obligatorio, pues algunos exportadores ya expedían el CFDI, como parte de los documentos que amparan los valores e información de la exportación y, al mismo tiempo, correspondía con los efectos fiscales.

Con el objetivo de terminar con las actividades ilícitas, impulsar la simplificación fiscal en materia de exportaciones y retomar el control de la mercancía exportada el SAT ha decidido implementar mediante un “complemento” a los CFDI que se expiden como parte de las enajenaciones de bienes que se exportan de manera definitiva, un nuevo documento que al estar timbrado y firmado con la fiel le permitirá de manera confiable conjuntar la información que se maneja para efectos de comercio exterior con la información fiscal que contiene los CFDI, así como identificar y corroborar de manera fácil y efectiva la identidad fiscal tanto del exportador mexicano como la del importador extranjero, esto con la idea central de tener una mejor y mayor fiscalización de las enajenaciones de bienes que se están exportando de manera definitiva.

Lo anterior se convierte en obligatorio para todas las empresas que realizan exportaciones de carácter definitivo, ya que el CFDI que ampara la enajenación de mercancías y su “complemento” contienen cierta información que habrá de referirse en el pedimento de exportación, y que tendrá que ser previamente validada para efectuar la exportación física de las mercancías; de este modo, con el nuevo mecanismo de exportación, el SAT pretende eliminar las irregularidades en las operaciones de exportación definitiva que ha detectado, tales como:

- Simulaciones de exportaciones con efectos en IVA al estar gravadas a tasa 0%.
- Facturación de más o de menos de lo efectivamente enajenado.
- Manipulación de precios de transferencia.
- Evasión de impuestos al comercio exterior, por citar los más importantes.

## FUNDAMENTACIÓN

- **El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF)** establece que los contribuyentes están obligados a expedir Comprobantes Fiscales Digitales (CFD) por los ingresos que perciban o las retenciones que efectúen, los cuales deberán cumplir con los requisitos que al efecto establezca el artículo 29-A del CFF.

- **Regla 2.7.1.22 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.** Por lo que respecta a la incorporación del Complemento operaciones de comercio exterior al CFDI que se expida por operaciones de exportación definitiva de mercancías, con clave de pedimento tipo “A-1”, del apéndice 2, del anexo 22 de las RGCE vigentes, y la inclusión del identificador fiscal del destinatario o receptor de la mercancía.
- **Reglas 3.1.35, y 3.1.36 de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) para 2016.** Por lo que se refiere a la obligación de incorporar al CFDI emitido por la operación el Complemento operaciones de comercio exterior, en el caso de exportaciones definitivas de mercancías con clave de pedimento “A1” (exportación definitiva), así como incorporar el folio fiscal del citado CFDI en el pedimento y transmitir el mismo.
- Será entonces a **partir del 1 de julio de 2016**, de conformidad con lo dispuesto por la fracción III del Artículo transitorio Único de las RGCE para 2016, publicadas en el DOF del 27 de enero de 2016 que entrará en vigor la obligación de incorporar el Complemento operaciones de comercio exterior al CFDI que se emita por exportaciones definitivas de mercancías con clave de pedimento “A1”, del Apéndice 2 del Anexo 22 “Instructivo para el llenado del pedimento” de las RGCE para 2016, así como la de asentar el folio fiscal de dicho CFDI en el pedimento de exportación correspondiente.

## **CUÁNDO SE APLICARÁ SU EMISIÓN**

A partir del **1 de julio de 2016**, cuando los contribuyentes mexicanos realicen exportaciones definitivas de mercancías al amparo de pedimentos con clave **A1** y sus **R1**, los contribuyentes deberán expedir y timbrar un CFDI y su complemento que ampare la enajenación de los bienes a ser exportados:

Ahora bien, de conformidad con el Apéndice 2, del Anexo 22, de las RGCE las exportaciones a las cuales se aplica la clave A1 son las siguientes:

1. Entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo ilimitado.
2. Salida de bienes del país para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.
3. Importación definitiva de vehículos por misiones diplomáticas, consulares y oficinas de organismos internacionales, y su personal extranjero, conforme al Acuerdo relativo a la importación de vehículos en franquicia diplomática.
4. Importación definitiva de mercancías que se retiren de recinto fiscalizado estratégico.

5. Importación definitiva de vehículos usados de conformidad con la regla 3.5.7.
6. Importación definitiva de vehículos nuevos y usados.
7. Retorno de envases y empaques, etiquetas y folletos importados temporalmente al amparo de un programa IMMEX, que se utilicen en la exportación de mercancía nacional.

Además, en su fase inicial y en virtud de que un alto porcentaje de las exportaciones definitivas se realizan con EE.UU., y Canadá, el SAT ha celebrado acuerdos con las autoridades fiscales de estos países para que reconozcan la validez oficial del CFDI mexicano y en este caso de su complemento; por lo tanto, a partir del 1 de julio, en el caso de estos dos países, el procedimiento contempla que, el identificador fiscal (TAX ID) del Receptor y del Destinatario, que deberá proporcionarse en el complemento del CFDI, deberá ser validado por el SAT con base en la información de los registros fiscales de los contribuyentes de EE.UU., y Canadá, mismos que le estarán siendo proporcionados y actualizados al SAT por las autoridades fiscales de los países citados, así como por las autoridades de los países que vaya firmando nuevos acuerdos para ampliar el número de países con los que al exportar en forma definitiva será necesario validar, primeramente, la identidad fiscal de los importadores.

## SU ESTRUCTURA

En términos de las reglas 2.7.1.22 de la RMF y 3.1.35 de las RGCE para 2016, los datos que debe contener el complemento del CFDI, en relación con las operaciones de comercio exterior se dieron a conocer en la página electrónica del SAT [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), consta de 16 campos, mismos que se enlistan a continuación:

- Versión = 3.2
- Tipo de operación = Exportación Definitiva (EXD)
- Clave de pedimento = A1
- Certificado de Origen = Cuando se aplique
- Incoterm = Apéndice 14 del Anexo 22 de las RGCE
- Subdivisión = Cuando exista
- Tipo de cambio en dólares americanos
- Total en dólares americanos

- Emisor = Nombre y RFC del exportador
- Receptor = Nombre del adquirente de las mercancías
  - Identificador Fiscal (Tax ID)
- Destinatario = Nombre y domicilio del importador
  - Identificador Fiscal (Tax ID) y Domicilio
- Mercancías
  - Mercancía = Descripción
  - No de identificación = cuando aplique: marca, modelo, número de serie
  - Fracción Arancelaria = 8 dígitos
  - Valor en dólares americanos
  - Unidad de medida = UMT / UMC

## **ALGUNAS IMPLICACIONES FISCALES QUE PUDIERAN PRESENTARSE AL EXPEDIR EL CFDI Y SU COMPLEMENTO**

### **IMPOSIBILIDAD DE VALIDAR EL TAX ID DE RECEPTOR Y/O DESTINARIO**

Como se precisó, la expedición del CFDI y este complemento se aplicarán para las enajenaciones de mercancías exportadas de manera definitiva a partir del 1 de julio de 2016.

Ahora bien, en términos de la RGCE 3.1.36 se establece que los exportadores, así como los agentes o apoderados aduanales, cuando actúen por cuenta de aquellos, al determinar las contribuciones aplicables, deberán verificar que el número o números de folio fiscal del CFDI (y, en consecuencia, de su complemento emitido de conformidad con la RGCE 3.1.35) corresponda al que aparece en la respectiva página de Internet del SAT. Lo anterior significa que al ser ahora la información del CFDI y su complemento parte de la información del pedimento de exportación, esta deberá transmitirse en forma electrónica para validarse previo al despacho de las mercancías en la aduana, de conformidad con lo dispuesto en la RGCE 1.9.18.

Asimismo, una novedad respecto de la información que el SAT estará solicitando a partir del 1 de julio está el identificador fiscal o Tax ID del receptor (el extranjero adquirente de la mercancía que está enajenando el contribuyente mexicano) y del destinatario (el extranjero que importará y recibirá físicamente las mercancías exportadas por el contribuyente mexicano), y el hecho de que esta información tenga que ser validada por el PAC para poder emitir el CFDI y su complemento, así como por exportadores, agentes o apoderados aduanales en los pedimentos, previo al despacho de las mercancías, lo que podría tener las siguientes implicaciones:

- Que los contribuyentes mexicanos enajenantes y exportadores de las mercancías deberán implementar los mecanismos administrativos y de control para obtener de manera oportuna y confiable los identificadores fiscales (Tax ID) de sus clientes y, en su caso, de quienes de quienes recibirán las mercancías.
- No obstante, la autoridad ha manifestado en diversos foros su compromiso para tener actualizadas las bases de datos con los identificadores fiscales de los contribuyentes estadounidenses y canadienses, es una realidad que el SAT también ha manifestado que la actualización de dichas bases dependerá de la prontitud con que las autoridades fiscales de los citados países le compartan las actualizaciones correspondientes.

Derivado de lo anterior, el hecho de que los contribuyentes no cuenten oportunamente con los identificadores fiscales de los receptores y destinatarios o bien, que aun teniéndolos estos no pueden validarse en la página del SAT pudiera tener como consecuencia que las mercancías no sean exportadas, situación que pudiera tener implicaciones comerciales importantes e incluso devastadoras cuando se trate por ejemplo de artículos perecederos.

### EXPORTAR NO NECESARIAMENTE SIGNIFICA ENAJENAR

Como ya se mencionó este nuevo procedimiento requiere que al momento de la exportación de las mercancías en el pedimento se haga referencia de la información que contiene el CFDI y de su complemento, y esto requiere que previo a la exportación exista un CFDI debidamente validado y timbrado por la autoridad. En consecuencia, este procedimiento sugiere, al menos de manera general, que la autoridad está asumiendo que para que se dé una exportación definitiva de bienes debe darse una enajenación con efectos fiscales, ya que al requerir que se emita un CFDI para realizar una exportación se estará dando una enajenación y la acumulación de un ingreso fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), tratándose de las personas morales que tributan en el Título II.

El SAT, consciente de esta situación, publicó en su página electrónica dentro de la sección de información fiscal un documento que contiene los lineamientos normativos y operativos respecto de la factura electrónica en operaciones de comercio exterior que en

sus numerales 5 y 6 aborda y trata de corregir dos de las situaciones particulares que cotidianamente se presentan en las operaciones de comercio exterior y que no implican que se esté realizando una enajenación al momento de exportar.

La primera de ellas se refiere a la exportación de mercancías para efectos de promoción o de muestras en donde textualmente el número 5 de dicho documento señala:

**5.- Factura electrónica sin valor comercial** (Exportación de promociones y muestras)

Tratándose de la exportación de mercancías para efectos de promoción o de muestras, es decir, que no serán vendidas –no habrá enajenación-, el procedimiento para la emisión del CFDI con el Complemento operaciones de comercio exterior es el siguiente:

- a) Generar el CFDI de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A CFF e incorporar al mismo el Complemento operaciones de comercio exterior.
- b) Declarar en el pedimento con clave “A1” (exportación definitiva) correspondiente la fracción arancelaria que corresponda de conformidad con la TIGIE.

Las muestras y muestrarios se deberán clasificar en la fracción arancelaria 9801 00 01 de la TIGIE, aplicando el procedimiento señalado en la regla 3.1.2 de las RGCE, asentando en el pedimento correspondiente el identificador que corresponda conforme al Apéndice 8 del Anexo 22 “instructivo para el llenado del pedimento”, de las RGCE vigente, *y en ningún caso podrán ser objeto de comercialización.*

- c) En cuanto al costo de los productos a promocionar o demostrar, se manifestará el costo según factura comercial correspondiente en el complemento del CFDI para, a continuación, descontarlo en el cuerpo del CFDI, en la parte del atributo referente a descuentos, lo que resultará en una factura electrónica con valor total cero.

Lo transcrito reconoce que, en el caso de mercancías de promoción y muestras no hay enajenación, es decir, no se venden; sin embargo, sugiere generar un CFDI que manifieste su costo comercial para descontarlo en la parte del atributo referente a “descuentos”, lo que en principio resultará en un valor total cero.

La intención de este procedimiento, se asume, es que el CFDI que se expida no tenga consecuencias fiscales; sin embargo, si bien el CFDI puede tener un valor total cero, cuando se registre contablemente, este sí tendría consecuencias fiscales en aquellos contribuyentes personas morales que tributan, de conformidad con el Título II de la LISR, pues, como ya se mencionó, al momento de expedir un CFDI se dará una enajenación en términos del artículo 17 de la LISR y se tendrá que acumular el ingreso, el cual, en el caso de este procedimiento sugerido, será el valor comercial de las mercancías de

promoción y/o muestras, mientras que los descuentos son un deducción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la LISR.

El efecto fiscal se daría en los pagos provisionales del ISR que este tipo de contribuyentes tiene que realizar mensualmente, de conformidad con el artículo 14 de la LISR, en donde para calcularlos se consideran los ingresos nominales acumulados, los cuales se multiplican por el coeficiente de utilidad. En otras palabras, si bien los descuentos tienen el efecto de disminuir los ingresos, ese efecto, fiscalmente hablando, se da hasta la presentación de la declaración anual por tratarse de una deducción, razón por la cual las personas morales, contribuyentes del Título II tendrán que efectuar pagos provisionales y 30% de ISR sobre la utilidad que resulte respecto del valor comercial de las promociones y muestras exportadas, de acuerdo con el procedimiento sugerido por el SAT.

El segundo escenario que puede presentarse es el referente a las enajenaciones en consignación cuando las mercancías que estén en esta situación se exporten, situación abordada en el número 6 del documento referido, como sigue:

#### **6.- Factura electrónica para exportaciones en consignación.**

En el caso de exportación de mercancías en consignación, supuesto en el que al exportar la mercancía no hay enajenación, se elaborará el CFDI incorporando al mismo el Complemento operaciones de comercio exterior, para un pedimento tipo A1 (exportación definitiva) con la descripción de las mercancías y precios pactados de acuerdo al contrato de consignación incluidos en el referido Complemento.

En el cuerpo del CFDI se manifestará el valor consignado en el Complemento operaciones de comercio exterior, mencionando en el atributo (rubro) “descripción concepto” que se trata de una exportación de mercancías en consignación, descontando en el CFDI, en el atributo referente a “descuentos” el mismo valor, lo que resultará en una factura electrónica (CFDI) con valor cero.

Con relación a las mercancías bajo régimen de exportación, para el caso de que antes de activar el mecanismo de selección automatizado, o bien, de extraerse las mercancías del país, los interesados se desistan del régimen aduanero, aplicará lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley Aduanera; para el supuesto de que las mercancías hayan salido del país en forma definitiva, podrán retornar al mismo aplicando lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley Aduanera.

De manera opcional, el contribuyente también podrá optar por emitir el CFDI con el valor de las mercancías, pero sin reflejar ningún descuento, y posteriormente realizar:

- La cancelación de la factura electrónica con la que se hizo el despacho y la emisión de una nueva factura por las mercancías efectivamente vendidas; o bien,

- La emisión de una factura de egreso.

El procedimiento transcrito también reconoce que, en el caso de las enajenaciones en consignación al momento de la exportación, no hay enajenación para efectos fiscales, por lo cual sugiere expedir un CFDI señalando el valor comercial de las mercancías y utilizar el atributo “descuento” para pretender dar valor cero, lo cual podría dar los efectos fiscales en pagos provisionales, ya mencionados en párrafos anteriores para las personas morales que tributan en el Título II del ISR.

Asimismo, este procedimiento maneja dos alternativas adicionales, la primera consiste en cancelar el CFDI emitido por la exportación, y la segunda señala sería emitir un CFDI de egreso. En ambas opciones habrá que evaluar la carga administrativa inherente y en el caso de expedir un CFDI de egreso este presentará la misma problemática en pagos provisionales ya comentada, pues al tratarse de un egreso, deberá tratarse como una rebaja, descuento o devolución, es decir, una deducción con efectos fiscales hasta el momento de calcular el ISR anual.

## CONCLUSIÓN

Como en cualquier procedimiento novedoso habrá que esperar para que, conforme se aplique se puedan percibir sus efectos, beneficios, dificultades e, incluso, limitaciones tanto para la autoridad como para los contribuyentes; asimismo, debemos esperar que la autoridad haga las modificaciones y adecuaciones que se requerirán, mismas que se darán a conocer mediante reglas misceláneas fiscales o reglas generales de comercio exterior.

Asimismo, con el afán de mejorar los modelos de fiscalización electrónica y buscar la simplificación fiscal y administrativa de los contribuyentes, el SAT buscará en un futuro cercano incluir la mayor cantidad posible de claves de pedimentos, así como incrementar el número de convenios fiscales para que, por medio del intercambio de información internacional se evite o se trate de limitar las malas prácticas fiscales.

Derivado de lo anterior, resulta importante estrechar las relaciones entre los departamentos de contabilidad, impuestos y comercio exterior de los contribuyentes, con el propósito de conciliar, de manera periódica, la información segmentada que se proporcione a la autoridad al momento de exportar, con la que se dé mediante las diversas declaraciones informativas que hoy se presentan o se presentarán en el caso de la declaración recientemente publicada para 2016, con base en el artículo 76-A de la LISR, de la cual aún no se sabe qué información deberá contener.