

**Colegio de Contadores Públicos
de México**



Afiliado al
IMCP

Fiscal

Deducibilidad de facturas emitidas por proveedores residentes en el extranjero

Presentación

En las actividades de los contribuyentes en México resulta frecuente la importación de bienes y servicios adquiridos de proveedores como personas físicas y morales residentes en el extranjero y, como consecuencia por la realización de estos actos jurídicos, el proveedor expide la factura o documentación soporte correspondiente de acuerdo con la reglamentación aplicable en su propio país.

Resulta frecuente que la empresa mexicana reciba estos comprobantes, sin verificar si los mismos cumplen o deben cumplir algunos requisitos para su deducción, y no es sino hasta que la empresa es sujeta a una revisión, bien sea en las propias oficinas del Servicio de Administración Tributaria o a través de una visita domiciliaria, cuando se detecta una posible contingencia o, en el peor de los casos, rechazo por parte de las autoridades fiscales en la deducibilidad de los citados comprobantes. En el presente boletín se enuncian los requisitos que de manera general resultarían aplicables tratándose de operaciones celebradas con residentes en el extranjero.

Por L.D., C.P.C y P.C.Fi Rodolfo Jerónimo Pérez





Presidente

C.P.C. y P.C.FI. Ubaldo Díaz Ibarra

Vicepresidente Interino de Desarrollo y Capacitación Profesional

C.P. y P.C.FI. Ricardo Paullada Nevárez

Director Ejecutivo

L.C.P. José Alfonso Zamora Martínez

Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal 2 Bosques

Presidente

C.P.C., L.D. y P.C.FI. Rodolfo Jerónimo Pérez

Vicepresidente

C.P.C. Víctor López Paz

Secretario

C.P.C. y P.C.FI. Roberto Iván Colín Mosqueda

Vocero

C. P. Ariana Elizabeth Martínez Molina

C.P.C. y P.C.FI. Roberto Iván Colín Mosqueda

Integrantes

C.P. y P.C.FI. Eduardo Arizmendi Salcido

C.P. Dulce María Alvarado Farías

C.P.C. y P.C.FI. Luis Alberto Castro Román

C.P. y P.C.FI. Oscar Manuel Chávez Noguez

L.C. Lisette Flores García

C.P. José Gerardo García Castro

L.C. Vanessa García Mauleón

L.C. y G.E. Daniel Hallivis Pérez

L.C. Berenice Hernández Balleza

L.C.P.C. Alejandro Hernández Hernández

C.P.C. Patricia Hernández López

L.C. y G.E. Yair Kershenovich Tavel

L.C.P. Y M.F. Sergio Nava Camacho

C.P.C. y P.C.FI. Héctor Armando Navarro Rodríguez

L.C. Carlos Francisco Pérez Mejía

C.P. Luis Octavio Reyna Esquivel

C.P. Graciela Rojas Mejía

L.C. Cuitláhuac Soria De Anda

L.C. Angélica Leticia Valladares López

C.P.C. y P.C.FI. David Vanegas Cortés

Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal 2 Bosques año VII, núm. 83, febrero de 2020.

Boletín editado por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. Cuidado de la edición: Lic. Marcos José Alonso, Lic. María del Carmen Gutiérrez Hernández y Lic. Aldo Plazola González. La presente publicación tiene por objeto investigar y analizar temas de actualidad relacionados con la Contaduría Pública y los negocios como una aportación técnica y objetiva para los lectores. El contenido de los artículos y colaboraciones es responsabilidad exclusiva de sus autores y no refleja la opinión o postura del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. sobre los temas abordados en dichos artículos y colaboraciones. Se prohíbe la reproducción total o parcial del material contenido en esta publicación sin autorización previa de los autores y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

Colegio de Contadores Públicos de México A.C., Bosque de Tabachines No. 44, Fracc. Bosques de las Lomas, Alcaldía Miguel Hidalgo 11700.



Índice

I.	Introducción	4
II.	Requisitos de deducibilidad previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta	5
III.	Requisitos de la Resolución Miscelánea Fiscal	7
IV.	Conclusiones	8



I. Introducción

Todo ordenamiento jurídico se encuentra sujeto a lo que se conoce como ámbito espacial de validez, es decir, a un territorio determinado en el cual el citado ordenamiento, ley o reglamento puede o debe ser aplicado y en consecuencia, producir sus efectos jurídicos. La legislación tributaria no es ajena a esta situación y así se tiene que el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación (CFF) considera estas limitantes de la forma siguiente: "Artículo 8º CFF.- Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial".

Si se atiende al citado artículo 8 del CFF, se deduce evidentemente que el ámbito espacial aplicable en materia fiscal se integra por el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, cuyas definiciones se encuentran claramente previstas tanto en la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* como en el Derecho Marítimo, tales como la Convención de las Naciones Unidas sobre el derecho del mar, por citar un ejemplo, y que por razones de espacio sólo se menciona en el presente trabajo.

Lo relevante de este aspecto es que la realización de un acto o actividad que se ubique fuera de este ámbito espacial de validez, como sería en el caso que ocupa de una factura emitida por un proveedor de bienes o servicios residente para fines fiscales en el extranjero, no le sería aplicable los requisitos previstos en el CFF, por ubicarse precisamente fuera del ámbito espacial de aplicación de la Ley tributaria mexicana.

El problema empieza cuando se repasan los requisitos fiscales que para poder deducir una factura o Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) prevén las disposiciones fiscales, para empezar se debe recordar algunos requisitos que al efecto señala el CFF.

Así, entre muchos otros requisitos, se tiene que el artículo 29 del CFF, indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que se realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales, es decir CFDI, y a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT). También establece este mismo artículo que



las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deben solicitar el respectivo CFDI.

Cabe recordar que ni la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) o en su defecto el CFF establecen obligación alguna en materia de expedición de CFDI para residentes en el extranjero, lo cual resulta evidente al ubicarse en principio fuera del ámbito espacial de validez de la ley tributaria en México, y adicionalmente a que los citados residentes en el extranjero cuando no tienen un establecimiento permanente en México, generalmente sólo son afectos al pago del Impuesto sobre la Renta en México bajo los conceptos de fuente de riqueza ubicada en México previstos en el Título V de la LISR “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”.

Lo anterior cobra relevancia toda vez que el último párrafo del artículo 29-A del CFF indica que los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los muchos que prevé el artículo 29 –A o en su caso del artículo 29 del CFF, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente, siendo uno de esos requisitos precisamente el que los mismos sean un CFDI.

II. Requisitos de deducibilidad previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta

Y se llega así a la LISR, y concretamente a la fracción III del artículo 27, que en materia de requisitos aplicables a las deducciones autorizadas indica lo siguiente:

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

[...].

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero [...].

Puede apreciarse que la fracción citada señala que las deducciones deben estar amparadas con un comprobante fiscal, y no distingue si quien emitió el comprobante es un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero, sólo establece como un requisito general el contar con un comprobante fiscal.



Toda vez que la LISR no define que debe entenderse por un comprobante fiscal debemos remitirnos en su defecto a lo que indique el CFF según lo dispone el primer párrafo del artículo 1 del citado ordenamiento. Así, tenemos que el artículo 29 del CFF indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, estos deberán ser CFDI.

Resulta evidente que un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en México, no tiene la obligación fiscal de emitir CFDI, así que ¿Qué pasa con las facturas que un contribuyente residente en México recibe de un proveedor extranjero?, ¿se vuelven no deducibles?

El primer razonamiento indicaría que por razones de territorialidad, las obligaciones de emitir CFDI son claramente aplicables a residentes en México, pero no así a residentes en el extranjero a quienes no se impone este tipo de obligaciones por no ubicarse en el ámbito de territorialidad previsto en el artículo 8 del CFF. Bajo esta premisa, los comprobantes por operaciones celebradas con residentes en el extranjero cumplirían con el requisito de ser deducibles en el ISR, no obstante, que no se tenga un CFDI, siempre y cuando se cumpla con los demás requisitos previstos en las disposiciones fiscales, entre ellos el que se trate de una erogación estrictamente indispensable. Esto en esencia es una interpretación *a contrario sensu* de la Ley, es decir, si el ámbito de aplicación de la ley fiscal es en territorio nacional, claramente en sentido contrario no sería aplicable cuando la operación se refiere a operaciones realizadas fuera de ese ámbito espacial, y atendiendo también a una máxima jurídica que indica que “nadie está obligado a lo imposible”.

Sin embargo, es probable que en caso de una revisión de la autoridad fiscal pudieran aplicar literalmente la fracción III del artículo 27 de la LISR y rechacen la deducibilidad del concepto o gasto, bajo el argumento de que el requisito de una deducción autorizada es contar con un CFDI y en este caso que el contribuyente no cuenta con un CFDI para soportar dicho gasto con su proveedor del extranjero. Éste sería un punto a controvertir ante la autoridad fiscal y/o judicial.



III. Requisitos de la Resolución Miscelánea Fiscal

Desde hace ya varios años, el SAT ha emitido en cada ejercicio reglas de carácter general en donde indica los requisitos que en su consideración deberán contener los comprobantes emitidos en el extranjero para poder deducirse en el ISR, situación que se encuentra actualmente en la regla 2.7.1.16., que indica lo siguiente:

2.7.1.16. Para los efectos de los artículos 29, antepenúltimo párrafo y 29-A último párrafo del CFF, los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, podrán utilizar dichos comprobantes siempre que contengan los siguientes requisitos:

- I.** Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.
- II.** Lugar y fecha de expedición.
- III.** Clave en el RFC de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de dicha persona.
- IV.** Los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF.
- V.** Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.
- VI.** Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente.

Lo dispuesto en la presente regla, tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, sólo será aplicable cuando dichos actos o actividades sean efectuados en territorio nacional de conformidad con la Ley del IVA.

De lo previsto en la citada regla, puede apreciarse que si bien libera de la obligación de constar el gasto en un CFDI también prevé algunos requisitos adicionales, tales como el número de identificación fiscal del residente en el extranjero, conocido en algunos casos como tax id o Registro Único de Contribuyente (RUC), entre otros.

Si bien pudiera considerarse que estos requisitos no están previstos en la LISR ni en el CFF e incluso argumentarse que conforme a lo previsto en la fracción I, inciso g), del artículo 33 del CFF, las resoluciones de carácter general dictadas por las autoridades fiscales no pueden generar obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes, también lo es que el comprobante o factura emitido por el proveedor residente en el extranjero no es un CFDI que soporte indubitablemente su deducción bajo la LISR, por lo que resulta una partida que pudiera ser cuestionada e incluso rechazada



en caso de una eventual revisión de la autoridad tributaria. Así entonces resulta importante evaluar el cumplimiento de los requisitos previstos en la regla 2.7.1.16 para reducir los riesgos de rechazos en la deducción de este tipo de comprobantes.

IV. Conclusiones

Así las cosas, debido a que este tipo de erogaciones realizadas con residentes en el extranjero pueden ser eventualmente rechazadas o controvertidas en caso de revisión de la autoridad, resulta recomendable verificar si las facturas recibidas de proveedores residentes en el extranjero cumplen o no los requisitos de la citada regla, evitando o al menos reduciendo los riesgos de rechazo en revisiones efectuadas por la autoridad fiscal. De no tomarse las previsiones necesarias, se pueden generar temas de discusión en deducibilidad que en su caso tendrían que dirimirse ante los tribunales competentes.