



Confederación
Latinoamericana de
Agentes Aduanales A.C.®



CIRCULAR INFORMATIVA No. 052.23

CIR_GJN_AHM_052.23

Ciudad de México, a 22 de mayo de 2023.

Asunto: Se da a conocer el Análisis sistémico **4/2023**, emitido por **PRODECON** respecto de la inexistencia de regulación aduanera para acreditar exportación de pallets de madera en arrendamientos por terceros.

Por medio del presente se hace del conocimiento la publicación del Análisis sistémico número 4/2023, emitido por la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** con fecha 09 de mayo de 2023, respecto de la ***“Inexistencia de regulación aduanera que permita a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de plataformas de madera reutilizables (pallets), acreditar la exportación definitiva de éstos cuando son arrendados por un tercero para el transporte de bienes y mercancías destinadas a la exportación, debido a que dichos pallets ya no retornan al país, pues previamente son enajenados para su reutilización en el extranjero, lo que les genera falta de seguridad y certeza jurídica”***.

Esta problemática se presenta debido a que la Ley Aduanera sólo permite que el pedimento sea llenado con la información de la mercancía exportada, no obstante que en la operación se haya dado también la extracción del país de los pallets en comento, además, también les impide cumplir con el requisito de acreditar que los bienes o servicios se exportaron de manera definitiva, conforme al artículo 29, fracción I, de la Ley del IVA, siendo que los pallets arrendados son sacados del país y no son retornados, actualizando, de facto, una exportación definitiva de dichos bienes

Derivado del análisis realizado a esta problemática, se concluyó por **PRODECON** que sí es viable que la autoridad pueda regular dicha situación, ya que en las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) vigentes, específicamente en la regla 4.3.20. podemos encontrar un esquema que permite acreditar el retorno de pallets que acompañaban mercancía importada temporalmente al país y que puede servir de base para acreditar la exportación de pallets en el caso en cuestión.

Al respecto, la **PRODECON** emitió, la siguiente observación y sugerencia para el Servicio de Administración Tributaria:

ÚNICO.- Instrumente, a través de reglas generales, una facilidad administrativa para permitir asentar en el pedimento de exportación definitiva de mercancías, el número de pallets que se utilizaron para la transportación de las mercancías exportadas y que fueron sacados del país, así como su precio unitario; y validar que los contribuyentes que se dedican al arrendamiento



Confederación
Latinoamericana de
Agentes Aduanales A.C.®



CIRCULAR INFORMATIVA No. 052.23

CIR_GJN_AHM_052.23

de pallets puedan acreditar la exportación definitiva de éstos a través de la copia del pedimento de exportación que les proporcionen sus clientes arrendatarios de los pallets, adjuntando el CFDI de ingresos que emiten por la enajenación de dichos pallets a la empresa residente en el extranjero.

A consecuencia de lo anterior, se notificará al titular de la Administración General Jurídica del SAT, a fin de que en un periodo de 30 días naturales manifiesten lo que a su derecho corresponda, y se podrán establecer mesas de trabajo con la **PRODECON** para lograr una solución a la problemática observada.

Lo anterior se hace de su conocimiento con la finalidad de que la información brindada sea de utilidad en sus actividades.

Atentamente

Gerencia Jurídico Normativa

carmen.borgonio@claa.org.mx

Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales, A.C.



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Expediente: 21-V-B/2022.

ASUNTO: *Inexistencia de regulación aduanera que permita a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de plataformas de madera reutilizables (pallets), acreditar la exportación definitiva de éstos cuando son arrendados por un tercero para el transporte de bienes y mercancías destinadas a la exportación, debido a que dichos pallets ya no retornan al país, pues previamente son enajenados para su reutilización en el extranjero.*

Ciudad de México, a 09 de mayo de 2023.

ANÁLISIS SISTÉMICO 4/2023.

Inexistencia de regulación aduanera que permita a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de plataformas de madera reutilizables (pallets), acreditar la exportación definitiva de éstos cuando son arrendados por un tercero para el transporte de bienes y mercancías destinadas a la exportación, debido a que dichos pallets ya no retornan al país, pues previamente son enajenados para su reutilización en el extranjero, lo que les genera falta de seguridad y certeza jurídica.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como para investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de plantear a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones, medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1, 5, párrafo primero, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, reformada el 7 de septiembre de 2009 y el 11 de mayo de 2022; 5,





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

apartado B, fracción II y 29, fracciones I, X, XXI y XXXV, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el citado medio de difusión el 24 de julio de 2020; así como 15, primer párrafo, fracciones IV y V, 16, 18, primer párrafo, fracción II, 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dado a conocer el 27 de mayo de 2014 y reformado el 13 de enero y el 27 de diciembre ambos de 2021.

CUESTIÓN PREVIA

Para identificar que un asunto se trata de un problema sistémico, es facultad de este *Ombudsperson* fiscal llevar a cabo la investigación y análisis de manera oficiosa o a petición de parte. Se entiende por problema de carácter sistémico, aquél que deriva de la estructura misma del sistema tributario -ya sea en su regulación, aplicación o finalidad; tanto en su parte sustantiva, como adjetiva- y que se traduzca en una afectación o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos, como lo es el caso de la inexistencia de regulación aduanera que permita a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de plataformas de madera reutilizables (pallets), acreditar la exportación de éstos cuando son arrendados por un tercero para el transporte de bienes y mercancías destinadas a la exportación, debido a que dichos pallets no retornan al país, pues son previamente enajenados para su reutilización en el extranjero.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha tenido conocimiento de la problemática de carácter sistémico relativa a la inexistencia de regulación aduanera que permita a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de plataformas de madera reutilizables (pallets), acreditar la exportación de éstos cuando son arrendados por un tercero para el transporte de bienes y mercancías destinadas a la exportación, debido a que al salir del país dichos pallets ya no retornan al país, pues son previamente enajenados para su reutilización en el extranjero; lo cual transgrede los principios de seguridad y certidumbre jurídica.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

II. CONSIDERACIONES.

Primeramente, resulta necesario establecer qué se entiende por pallets, para lo cual se tiene que la Real Academia Española señala que es un término inglés y reconoce su versión como palé, mismo que es definido¹ como una plataforma formada con tablas que se utiliza para el almacenamiento y traslado de mercancías. Para mayor referencia se ilustra un ejemplo a continuación:



A. Arrendamiento de pallets.

Ahora bien, a fin de analizar la problemática que tienen los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets, resulta necesario explicar su modelo de negocios:

La empresa **“A”** opera su negocio de arrendamiento de pallets en México, celebrando contratos de arrendamiento con productores, vendedores y distribuidores que operan dentro y fuera del territorio nacional, quienes usan los pallets arrendados para transportar, por cuenta propia, sus productos o mercancías a su destino (almacenes, tiendas comerciales, etc.)

Algunos clientes de la empresa **“A”** exportan su mercancía fuera de territorio nacional. Son los propios clientes quienes se encargan de la transportación terrestre o marítima al exterior, además son ellos quienes cumplen con los requisitos para la exportación (tramitación de pedimentos), el pago de contribuciones y, en general, cualquier cargo y pago de cuotas que deban cubrirse por las mercancías exportadas.

¹ <https://dle.rae.es/pal%C3%A9?m=form>





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Ahora bien, en el caso de Estados Unidos, la empresa “A” tiene una parte relacionada en dicho país, denominada empresa “B”, a la cual acuerda enajenar los pallets que son enviados a dicho país, transportando las mercancías de los clientes de la empresa “A”.

Así, la enajenación de los pallets para la empresa “A” se resume de la siguiente forma: el **cliente en México**, en el momento en que realiza la exportación, hace del conocimiento de la empresa “A” qué cantidad de pallets que le fueron arrendados, han salido del país junto con la mercancía exportada. En ese momento, la empresa “A” comunica a la empresa “B”, la cantidad de pallets que salieron del país y el lugar de destino para que esta última proceda a su recolección, una vez que sean desocupados por el cliente y proceda a su reutilización en los Estados Unidos, perfeccionándose con dicho aviso, la enajenación previamente acordada y, en ese momento, se emite el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) correspondiente, por parte de la **empresa “A” a la empresa “B”**.

Reutilización de los pallets en el extranjero.

Respecto a este modelo de negocios, resulta importante precisar que los pallets arrendados por la empresa “A” y que son sacados del territorio nacional, juntamente con las mercancías que transportan, no son retornados a México debido a que resulta más eficiente enajenarlos a otra parte relacionada en el país al que se destine la mercancía (Estados Unidos) y mantener los pallets en uso. Ello es así, pues con esta enajenación, la empresa “A” evita incurrir en costos de recolección, almacenaje, traslado y de administración de los pallets. Por su parte, la empresa “B” adquiere los pallets a un precio menor al de uno nuevo. Este modelo de negocios es similar con los pallets que provienen del extranjero, principalmente, de los Estados Unidos hacia México y que sirven para trasladar la mercancía que se importa, y que luego son adquiridos por la empresa en México y rehabilitados para seguir utilizándolos en el país.

De esta manera, la empresa “B” como parte relacionada de la empresa “A”, es quien se encargará de recoger los pallets exportados desde México, para repararlos, reacondicionarlos y, posteriormente, colocarlos en circulación dentro del país en que se encuentre para uso de sus clientes, lo cual le resulta más redituable que comprar pallets nuevos allá, siendo que su costo es más elevado.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

El arrendamiento de pallets y su impacto en el sector agrícola.

El modelo de negocio del arrendamiento de pallets ha contribuido a que el sector agrícola mexicano estandarice el transporte y la exportación de sus mercancías, apoyándose en las especificaciones propias de los pallets. Esto debido a que dichos pallets son construidos con madera sustentable certificada, mantenidos y acondicionados con base en elevados estándares de calidad, y de tratamiento fitosanitario, lo que facilita el manejo, envío y exportación de productos de México a Estados Unidos y a otros países.

En efecto, los pallets que se rentan para exportación tienen un tratamiento térmico que cumple con la regulación fitosanitaria (NOM144 SEMARNAT²), lo cual se utiliza para combatir los insectos invasores de la madera, infestación de plagas y/o moho. Ello permite a los exportadores del sector agrícola evitar cualquier tipo de restricción fitosanitaria relacionado a dichos empaques, al momento de exportar sus productos.

Los pallets y la economía circular.

Los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets adoptan un modelo de negocios sustentado en una **economía circular**, la cual es “un sistema de aprovechamiento de recursos donde se considera la reducción de los elementos: disminuir la producción al mínimo indispensable y cuando sea necesario hacer uso del producto, por lo que se deben reutilizar los elementos que, por sus propiedades, no pueden volver al medio ambiente.”³

En este sentido, la economía circular tiene como una de sus características **apoyar** el desarrollo sustentable, el cual se puede definir como una propuesta que “promueve el uso y aprovechamiento de los recursos naturales sin comprometer a las generaciones presentes o futuras con su ausencia o las consecuencias que pudieran derivarse de ésta”⁴.

Por tanto, las empresas que basan su actividad en la economía circular, buscan generar beneficios para toda la sociedad, producir oportunidades económicas y de negocios, además de proporcionar beneficios ambientales y sociales.

² Consultable en: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/321505/NOM-144-SEMARNAT-2017.pdf>

³ <https://www.gob.mx/profeco/es/articulos/economia-circular?idiom=es>

⁴ Consultable en: http://uapas2.bunam.unam.mx/ciencias/sostenibilidad_sustentabilidad





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Al respecto, la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, a través del Instituto Nacional de Ecología y Cambio Climático, emitió en junio de 2021 el análisis y la revisión técnica del marco legal existente para la instrumentación de una política en materia de economía circular para México. En éste se señala como prioridad contar con una estrategia enfocada en **adaptar las disposiciones regulatorias actuales** que tienen incidencia directa en el uso y gestión de todos los recursos naturales, en el desarrollo económico del país y que buscan impulsar el bienestar social, en coherencia con la estrategia de mitigación y adaptación al cambio climático.⁵

No obstante, aún con los esfuerzos realizados por el sector público y privado, en México, la degradación ambiental y el agotamiento de los recursos naturales ha sido creciente. Al respecto, el Instituto de Estadística, Geografía e Informática presenta los resultados de las Cuentas Económicas y Ecológicas de México, las cuales miden el impacto que el agotamiento de los recursos naturales -como la degradación del medio ambiente ocasionado por la producción, distribución y consumo de bienes y servicios- tienen en la economía. Además, proporcionan información para cuantificar, en unidades monetarias, los esfuerzos realizados para la protección del medio ambiente.⁶

Al respecto, en 2021, los Costos Totales por Agotamiento y Degradación Ambiental (CTADA) ascendieron a 1 177,969 millones de pesos corrientes, que equivalen a 4.6% del PIB nacional a precios de mercado. Por componentes, los costos por agotamiento representaron 0.7%, mientras que los costos por degradación fueron equivalentes a 3.9%. Cabe destacar que, en 2003, los CTADA representaron el equivalente a 6.8% del PIB.⁷



Fuente: INEGI

⁵ Consultable en:

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/677876/V2_An_lisis_y_revisi_n_tcnica_de_marco.pdf

⁶ Consultable en: <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2022/CEEM/CEEM2021.pdf>

⁷ Consultable en: <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2022/CEEM/CEEM2021.pdf>





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Considerando lo anterior, el que las empresas adopten modelos de negocio que integren la economía circular -como es el caso de las empresas que se dedican al arrendamiento de pallets-, es relevante para abonar a los esfuerzos de protección del medio ambiente, ya que se minimizan los insumos utilizados para su elaboración, los desechos y contaminación, al mantener los materiales en más partes del ciclo productivo y aprovechándose en diversos momentos, a diferencia de lo que pudiera pasar si fueran de un solo uso.

Cabe señalar que, existe una iniciativa presentada por los senadores Ricardo Monreal Ávila y Raúl Bolaños-Cacho Cué del Grupo Parlamentario Morena y del Grupo Parlamentario Partido Verde Ecologista de México, respectivamente, ante el Senado de la República con proyecto de decreto para expedir la Ley General de Economía Circular⁸, la cual, en su exposición de motivos en la parte que nos interesa, señala lo siguiente:

“Los Capítulos III y IV analizan con más profundidad los tres principios básicos de reducción, reutilización y reciclaje. Los Capítulos V y VI determinan los incentivos para fomentar el desarrollo de la economía circular y las responsabilidades legales derivadas del incumplimiento de la ley. **Los incentivos que se contemplan en la ley son**, entre otros: fondos para fomentar la investigación y el desarrollo; **incentivos fiscales para promover** el desarrollo y uso de las tecnologías y **productos que favorecen la economía circular**; prioridad a la hora de obtener créditos para proyectos que ahorren energía, agua, tierras y materiales; una política de precios que contribuya a la conservación y utilización razonable de los recursos; imposición de cuotas para el vertido de desechos.”

De lo anterior, se puede apreciar que es una intención del gobierno mexicano apoyar el desarrollo y uso de productos que favorecen la economía circular. Así, el modelo de negocio de las arrendadoras de pallets es consistente con los intereses del Gobierno de México, ya que el arrendamiento de pallets cumple con los principios de la economía circular que son: eliminar residuos y contaminación desde el diseño, mantener productos y materiales en uso y regenerar sistemas naturales⁹.

⁸ Consultable en: https://www.senado.gob.mx/65/gaceta_del_senado/documento/101326

⁹ Consultable en: [https://www.gob.mx/profeco/es/articulos/economia-circular?idiom=es#:~:text=La%20Econom%C3%ADa%20Crcular%20\(EC\)%20es,no%20pueden%20volver%20a%20medio](https://www.gob.mx/profeco/es/articulos/economia-circular?idiom=es#:~:text=La%20Econom%C3%ADa%20Crcular%20(EC)%20es,no%20pueden%20volver%20a%20medio)





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

En tales consideraciones, esta Procuraduría considera que a este tipo de contribuyentes, que sustentan su modelo de negocios en la economía circular, deben otorgárseles facilidades fiscales para que puedan cumplir con sus obligaciones en esta materia y operar sin complicaciones. Tal es el caso de los pallets que son arrendados por un tercero para transportar mercancías destinadas a su exportación, y dichos pallets ya no se retornan al país, debido a que previamente son enajenados para ser reutilizados en Estados Unidos, situación que no se encuentra actualmente regulada, como se aprecia en el apartado siguiente.

B. Formalidades para la exportación definitiva.

Exportación definitiva.

El artículo 90 de la Ley Aduanera, prevé que las mercancías que se introduzcan o extraigan del territorio nacional, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

Definitivos.	I. De importación.
	II. De exportación.
Temporales.	I. De importación. a) Para retornar al extranjero en el mismo estado. b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.
	II. De exportación. a) Para retornar al país en el mismo estado. b) Para elaboración, transformación o reparación.
Depósito fiscal.	
Tránsito de mercancías.	I. Interno. II. Internacional.
Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.	





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Recinto fiscalizado estratégico.	
-------------------------------------	--

Para efectos del presente estudio, nos enfocaremos en el régimen de **exportación definitiva**. Al respecto, el artículo 102 de la Ley Aduanera prevé que el régimen de exportación definitiva consiste en **la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado**.

Despacho aduanero.

Para destinar mercancías al régimen de exportación definitiva, debe realizarse el despacho aduanero, mismo que es definido en el artículo 35 de la Ley Aduanera como el **conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo**, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en ese ordenamiento, deben realizar ante la aduana, las autoridades aduaneras y quienes introducen o extraen mercancías del territorio nacional, ya sea los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y **los remitentes en las exportaciones, así como los agentes aduanales o agencias aduanales**, lo cual deberán hacer empleando el sistema electrónico aduanero.

Del mismo precepto legal, se desprende que los obligados a efectuar la extracción de mercancías son: **a)** los remitentes; y **b)** los agentes o agencias aduanales, mismos que conforme a los artículos 40¹⁰ y 159¹¹ de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA), son quienes, **por cuenta del obligado al despacho aduanero, pueden sustituirlo** para efectuar el mencionado despacho.

Además, conforme al artículo 36 de la Ley Aduanera, es obligación de quienes introduzcan o extraigan mercancía del territorio nacional y la destinen a un régimen aduanero, transmitir a las autoridades aduaneras, a través del sistema electrónico aduanero, un pedimento con la información referente a las mercancías.

¹⁰ "ARTICULO 40. Los trámites relacionados con el despacho de las mercancías se promoverán por los importadores o exportadores o por conducto de los agentes aduanales o agencias aduanales que actúen como sus consignatarios o mandatarios.
(...)"

¹¹ "ARTICULO 159. Agente aduanal es la persona física autorizada por el Servicio de Administración Tributaria, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en esta Ley.
(...)"





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

En este sentido, quien materialmente **envíe los bienes, ya sea por sí mismo, o a través de un agente o agencia aduanal**, deberá hacerlo entregando a las autoridades aduaneras, **un pedimento** referente a las mercancías que se extraigan del territorio nacional.

Al respecto, el artículo 2, fracción XVI, de la Ley Aduanera, define al pedimento de la siguiente manera:

“ARTICULO 2o. Para los efectos de esta Ley se considera:

(...)

XVI. *Pedimento, la declaración en documento electrónico, generada y transmitida respecto del cumplimiento de los ordenamientos que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, en la que se **contiene la información relativa a las mercancías, el tráfico y régimen aduanero al que se destinan, y los demás datos exigidos** para cumplir con las formalidades de su entrada o salida del territorio nacional, así como la exigida conforme a las disposiciones aplicables.*

(...)”

[Énfasis añadido]

Del precepto legal transcrito, se advierte la información que deberá contener el pedimento, entre la que se encuentra aquella relacionada con la **mercancía**, el tráfico y el régimen aduanero al que es destinada.

Los productores que exportan cualquier tipo de mercancía, al completar el pedimento, plasman la descripción de su producto y, por ejemplo, de los envases que las contienen, pero no se señala que éste es transportado en pallets. En el caso de los envases, el artículo 2, fracción I, numeral 5, inciso b) de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación (LIGIE), dispone lo siguiente:

“Artículo 2o.- Las Reglas Generales y las Complementarias para la aplicación e interpretación de esta Ley, son las siguientes:

I. Reglas Generales.

La clasificación de mercancías en la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación **se regirá por las reglas siguientes:**





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

(...)

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que estén destinados, se clasifican con dichos artículos cuando sean de los tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, **los envases que contengan mercancías se clasifican con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.**

(...)”

[Énfasis añadido]

De la transcripción anterior, se observa la obligación de los exportadores o importadores **de clasificar las mercancías junto con los envases que los contengan**, cuando éstos sean de los normalmente utilizados para esa clase de mercancía. No obstante, **dicha clasificación no aplicará cuando los envases sean reutilizables** - susceptibles de ser utilizados en varias ocasiones-, por lo que, incluso considerando los envases, tal disposición no podría ser aplicada en **el caso de los pallets**, ya que como previamente se señaló, éstos son reutilizados en repetidas ocasiones por diferentes arrendatarios, los cuales los utilizan para transportar y maniobrar de un lugar a otro, mercancía en territorio nacional o en el extranjero.

Ahora bien, a fin de conceptualizar qué se entiende por envase, es necesario acudir a la definición de la Real Academia Española¹².

“Envase. m. Aquello que envuelve o contiene artículos de comercio u otros efectos para conservarlos o transportarlos.”

¹² Consultable en: <https://dle.rae.es/envase?m=form>





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Por su parte las normas oficiales mexicanas, como lo es la NOE-EE-148-1982¹³, los definen como:

“Envase. Cualquier recipiente adecuado en contacto con el producto, para protegerlo y conservarlo, facilitando su manejo, transportación, almacenamiento y distribución.”

La norma en referencia, además de definir “Envase”, plasma lo que debe entenderse por embalaje, que es *“todo aquello que envuelve, contiene y protege debidamente los productos envasados, que facilita, protege y resiste las operaciones de transporte y manejo, e identifica su contenido”*.

Al respecto, los envases se pueden clasificar atendiendo a sus características de la siguiente manera:

- **Envase primario:** recipiente que contiene directamente al producto para su distribución.
- **Envase secundario:** aquel que contiene uno o varios envases primarios, teniendo como función principal el agrupar los productos de tal manera que los proteja y, a su vez, invite a la compra de éstos.
- **Envase terciario:** todos aquellos envases que se utilizan en los transportes terrestres, marítimos y aéreos para proteger los productos.

Así las cosas, si bien es cierto que el artículo 2, fracción I, numeral 5, inciso b) de la LIGIE establece supuestos en los que se tiene la obligación de clasificar los envases junto con las mercancías y que, considerando las definiciones previamente señaladas, los pallets podrían clasificarse como envases terciarios -utilizados para proteger bienes que normalmente ya cuentan con un envase primario o secundario-, lo cierto es que al **ser reutilizables** no existiría la obligación de clasificarlos junto con las mercancías, conforme al artículo antes referido.

C. Falta de regulación de los casos en que los pallets son sacados del país, junto con la mercancía identificada en un pedimento.

¹³Consultable en: <https://dokumen.tips/documents/nmx-ee-148-1982.html?page=1>





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Como se expuso con anterioridad, en el modelo de negocio de los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets, cuando éstos son sacados del país conjuntamente con la mercancía que transportan y ya no retornan, por haber sido enajenados previamente a una parte relacionada en Estados Unidos, se presenta la problemática de no poder acreditar la exportación definitiva de los pallets, debido a que la Ley Aduanera sólo permite que el pedimento sea llenado con la información de la mercancía exportada, no obstante que en la operación se haya dado también la extracción del país de los pallets en comento.

La situación anterior, además de generar incertidumbre en los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets, también les impide cumplir con el requisito de acreditar que los bienes o servicios se exportaron de manera definitiva, conforme al artículo 29, fracción I, de la Ley del IVA, siendo que los pallets arrendados son sacados del país y no son retornados, actualizando, de facto, una exportación definitiva de dichos bienes.

No obstante, se considera que sí es viable que la autoridad pueda regular dicha situación, ya que en las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) vigentes, específicamente en la regla 4.3.20. podemos encontrar un esquema que permite acreditar el retorno de pallets que acompañaban mercancía importada temporalmente al país y que puede servir de base para acreditar la exportación de pallets en el caso en cuestión.

Para un mejor entendimiento, se procede a la transcripción de la regla en comento, la cual es del contenido siguiente:

“Retorno de material de empaque por empresas con Programa IMMEX

4.3.20. Para los efectos de los artículos 108, fracción I, inciso c) de la Ley y 4, fracción I, inciso c), del Decreto IMMEX, las empresas con Programa IMMEX **podrán retornar en el pedimento de retorno de las mercancías importadas temporalmente**, los materiales de empaque reutilizables, tales como: **pallets**, contenedores de plástico, charolas, canastillas plásticas, dollies y racks, **siempre que en el pedimento de importación temporal y retorno señalen el identificador que corresponda**, utilizando las claves establecidas en los Apéndices 2 y 8 del Anexo 22. **En este caso, se deberá declarar en el pedimento, la cantidad de empaques reutilizables importados o retornados, en el campo correspondiente a valor en dólares, la cantidad de un dólar y en**





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

los campos relativos a valor en aduana, valor comercial, precio pagado y precio unitario, su equivalente en moneda nacional, según corresponda.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, puede ser aplicado en las operaciones efectuadas mediante pedimentos consolidados de conformidad con los artículos 37 y 37-A de la Ley, sin que sea necesario declarar el valor en dólares de las mercancías en el código de barras, a que hace referencia el Apéndice 17 del Anexo 22.

El valor de los empaques reutilizables no deberá integrarse a la suma del valor comercial que se declare en el pedimento correspondiente.”

[Énfasis añadido]

De lo anterior, se puede apreciar que se permite, **en la importación temporal de mercancías**, asentar en el pedimento respectivo, el retorno de los materiales de empaque reutilizables tales como los pallets, para lo cual se deberá declarar cantidad de dichos empaques, así como su precio unitario.

En este sentido, se considera que, en los casos de arrendamiento de pallets que son sacados del país juntamente con las mercancías exportadas y ya no son retornados al país, al ser enajenados para su reutilización en Estados Unidos; la autoridad puede implementar un esquema similar al contenido en la regla 4.3.20. de las RGCE vigentes.

De esta manera, permitiendo que en el pedimento de exportación de las mercancías, se pueda declarar la cantidad de pallets que son sacados del país y su precio unitario, los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets podrían acreditar su exportación definitiva con la copia de dicho pedimento, así como con el CFDI de ingresos para efectos del ISR, emitido por la enajenación de dichos pallets a una empresa residente en el extranjero.

Derivado de lo anterior, este *Ombudsperson* fiscal considera que al no existir regulación aduanera que permita a los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de plataformas de madera reutilizables (pallets), acreditar la exportación de éstos cuando son sacados del país juntamente con las mercancías destinadas a la exportación, se vulneran los principios de seguridad y certeza jurídica, en atención a lo siguiente:





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Violación a los principios de seguridad y certeza jurídica.

El principio de seguridad jurídica consiste en la estabilidad del ordenamiento jurídico que rige a un Estado, dicha estabilidad implica normas que tengan permanencia y que garanticen el equilibrio en las relaciones entre los órganos del Estado y los ciudadanos; por lo que de este principio se pueden derivar los siguientes elementos:

a) Certeza jurídica: existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas jurídicas existentes.

b) Eficacia del derecho: capacidad de las normas jurídicas para producir un buen efecto.

c) Ausencia de arbitrariedad: prevalencia de la justicia al aplicar las normas jurídicas.

Asimismo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica, consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por lo tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y la actuación de la autoridad.¹⁴

Precisado lo anterior, a consideración de esta Procuraduría, los anteriores principios se han dejado de observar en el caso de los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets y que son utilizados por sus clientes para exportar mercancías, toda vez que no existe regulación que les permita acreditar que dichos pallets fueron sacados del país y que no fueron retornados, dejando a los pagadores de impuestos en incertidumbre jurídica al "no saber a qué atenerse".

Ante ello, esta Procuraduría estima que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) debe establecer, mediante reglas generales, una facilidad administrativa a través de la cual se les permita a estos contribuyentes acreditar la exportación definitiva de los pallets que arriendan, de manera similar a como ocurre en la regla 4.3.20. de las RGCE,

¹⁴ Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), Primera Sala, Décima Época, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437. **SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.**





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

donde se permite que en el pedimento de retorno se pueda declarar la cantidad de empaques reutilizables (pallets) que son retornados y su precio unitario.

De esta manera, los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets, podrían recibir de sus clientes una copia del pedimento respectivo, donde conste el número de pallets que fueron sacados del país y su precio unitario, la cual juntamente con el CFDI emitido por la enajenación de dichos pallets a una empresa extranjera para su reutilización en un país diverso, podría ser suficiente para acreditar la exportación definitiva de los mismos.

Conclusiones.

- a. El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancía del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado;
- b. El despacho aduanero, tratándose de extracción de mercancía, debe ser realizado ya sea por los remitentes, así como por los agentes o agencias aduanales, mismos que tendrán que hacerlo transmitiendo un **pedimento**.
- c. Los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas, excepto cuando se trate de envases **reutilizables**.

Tomando en consideración los anteriores puntos, se puede concluir que los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets no se encuentran en posibilidades de acreditar la exportación definitiva de éstos, ya que no existe regulación para que puedan obtener un pedimento en que se plasme que sus bienes fueron extraídos del país.

En este sentido, se debe considerar que la exportación definitiva de los pallets se materializa cuando éstos fueron sacados del país, juntamente con las mercancías del cliente que los arrendó y que no fueron retornados por haberse enajenado a una empresa residente en el extranjero para ser reutilizados allá.

Por ello, se considera oportuno que el SAT otorgue alternativas con las que este tipo de pagadores de impuestos que tienen un modelo de negocios basado en una economía circular, puedan acreditar la exportación definitiva de sus bienes.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

En efecto, a través de reglas generales, se podrían generar las facilidades administrativas para que en los pedimentos de exportación de las mercancías que utilicen empaques reutilizables como son los pallets, se pueda declarar la cantidad de empaques que son sacados del país y su precio unitario, para que dicho exportador pueda posteriormente dar una copia de dicho pedimento a los contribuyentes que se dedican a arrendar pallets, para que, juntamente con el CFDI de ingresos, emitido a la empresa residente en el extranjero por la enajenación de dichos pallets, puedan acreditar la exportación definitiva de los pallets, para los efectos fiscales correspondientes.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos, **sugiere** al SAT lo siguiente:

UNICO. Instrumente, a través de reglas generales, una facilidad administrativa para permitir asentar en el pedimento de exportación definitiva de mercancías, el número de pallets que se utilizaron para la transportación de las mercancías exportadas y que fueron sacados del país, así como su precio unitario; y validar que los contribuyentes que se dedican al arrendamiento de pallets puedan acreditar la exportación definitiva de éstos a través de la copia del pedimento de exportación que les proporcionen sus clientes arrendatarios de los pallets, adjuntando el CFDI de ingresos que emiten por la enajenación de dichos pallets a la empresa residente en el extranjero.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese a la Titular de la Administración General Jurídica del SAT** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un **plazo de treinta días naturales manifieste lo que a su derecho convenga**, en el entendido de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 5, apartado B, fracción II, y 6, primer párrafo y 29, fracciones I, X y XXXV del Estatuto Orgánico de este organismo; 15, fracción IV, 16, 66, 67 y 69 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría; ordenamientos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020 y 27 de diciembre de 2021, respectivamente.

ATENTAMENTE.

El Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.
Lic. Gilberto Camacho Botello

Elaboró: L.C. Olga Griselda Guillen Acosta.

Revisó: Lic. Mauricio Alberto Ramirez Mendoza.

Supervisó: Lic. José Luis Trejo Porras.

