



<https://doi.org/10.20983/anuariodcispp.2026.01>

FECHA DE RECEPCIÓN: 21 DE DICIEMBRE 2025

FECHA DE APROBACIÓN: 13 DE MARZO 2026

PROBLEMÁTICAS OPERATIVAS Y FISCALES DE LAS OPERACIONES VIRTUALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA EMPRESAS IMMEX

Current operational and fiscal problems of virtual foreign trade operations for IMMEX companies

RESUMEN

El control de la operación fiscal y aduanera del sector maquilador por parte de las autoridades mexicanas, se ha endurecido durante el periodo 2018-2026. Esto se debe a que el gobierno ha detectado un uso indebido del Programa IMMEX por parte de algunas empresas, las cuales han promovido prácticas relacionadas con el contrabando de mercancías extranjeras y la omisión parcial o total del pago de contribuciones relativas al comercio exterior. En este contexto, el *objetivo* del presente artículo es analizar un aspecto específico de las operaciones de las empresas IMMEX, particularmente las virtuales, con la finalidad de esclarecer el manejo legal de sus principales actividades operativas y fiscales. Asimismo, se busca reflexionar sobre las posibles afectaciones que estas prácticas y las acciones gubernamentales pueden tener en la inversión extranjera vinculada al uso del Programa IMMEX. Para el desarrollo del estudio, se empleó un método de investigación cualitativo basado en la revisión de textos existentes, principalmente leyes, reglamentos, decretos y otra información oficial, que contribuye a una mejor comprensión y correcta aplicación del decreto IMMEX. Como conclusión, se observa que el manejo inadecuado de las operaciones, ya sea por interpretaciones erróneas de la normativa o por el uso intencional indebido de sus beneficios, ha incrementado la complejidad del cumplimiento para los actores del comercio exterior mexicano, lo cual podría afectar el atractivo del país para la inversión extranjera directa.

Palabras clave: IMMEX; inversión extranjera; legalidad; operaciones virtuales.

¹ Profesor adscrito al Departamento de Ciencias Jurídicas de la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez (UACJ); aeduardo.ruiz@uacj.mx / <https://orcid.org/0000-0001-9473-3368>.

ABSTRACT

The oversight of fiscal and customs operations in the maquiladora sector by Mexican authorities has become stricter during the 2018-2026 period. This tightening of control is largely due to the government's detection of improper use of the IMMEX Program by certain companies, which have promoted practices related to the smuggling of foreign goods into the country and the partial or total omission of the payment of foreign trade duties and contributions. In this context, the *objective* of this article is to analyze a specific aspect of IMMEX companies' operations, particularly virtual operations, with the aim of clarifying the legal management of their main operational and fiscal activities. Likewise, this study seeks to reflect on the potential effects that these practices, as well as governmental actions, may have on foreign investment associated with the use of the IMMEX Program. To carry out this study, a qualitative research method was employed based on the review of existing literature, mainly laws, regulations, decrees, and other official information that contribute to a better understanding and proper application of the IMMEX Decree. In conclusion, it is observed that the improper management of operations, whether due to misinterpretations of the regulatory framework or the intentional misuse of the benefits established in the relevant decrees, laws, and regulation has increased the complexity of compliance for stakeholders involved in Mexican foreign trade. This situation may potentially affect the country's attractiveness for foreign direct investment.

Keywords: foreign investment; IMMEX; legality; virtual operations.

INTRODUCCIÓN

Las operaciones virtuales de comercio exterior en México son una facilidad para las empresas IMMEX, a las que se les permite considerar, por una parte, como exportadas las mercancías que en un principio hubiesen importado temporalmente y que después de un proceso de transformación, elaboración o de servicio en México, pueden ser consideradas como exportadas sin que estas tengan que salir del país al momento de ser transferidas

a otra empresa con Programa IMMEX, para continuar con su utilización dentro de sus procesos productivos.

La empresa que exporta la mercancía virtualmente transfiere físicamente las mercancías a otra empresa IMMEX en la nación que funge, a su vez, como importadora, en este sentido, dado que las mercancías objeto de transferencia no salen del país y no tienen la obligación de ser presentadas ante la aduana siempre que se presente un pedimento respectivo y se cumpla con las disposiciones reglamentarias legales implicadas en este tipo de operación especial, según lo dispuesto en el artículo 166 del Reglamento de la Ley Aduanera (Reglamento de la Ley Aduanera, 2026, art. 166).

Es precisamente por la facilidad anterior que el gobierno mexicano ha dispuesto una serie de ordenamientos que le auxilien a verificar que el traslado de las mercancías objeto de comercio exterior cumple con las regulaciones aduaneras (Reglamento de la Ley Aduanera, 2026, art. 81), ya que se han detectado anteriormente simulaciones de estas operaciones, en las que si bien se elaboraban los pedimentos de importación y exportación correspondientes, no se llevaba a cabo el traslado físico de las mercancías, o bien, se transportaban mercancías diferentes a las señaladas en los documentos oficiales.

Muchas de estas operaciones incluso se prestaban para el contrabando de bienes

y defraudación fiscal, al no declarar el valor real de las mismas o la cantidad de las mercancías trasladadas no correspondía con lo declarado en las facturas comerciales o pedimentos utilizados, aprovechando que la autoridad no tiene un control real durante el proceso de la operación, lo que ha obligado a que el gobierno mexicano realice estrategias de trazabilidad de las operaciones virtuales endureciendo los mecanismos de comprobación para las empresas.

Sin embargo, este tipo de estrategias gubernamentales ha conllevado a una alta tasa de auditorías y penalizaciones a las empresas (SAT, 2025), que han implicado modificaciones a leyes, reglamentos, e incluso al Código Fiscal de la Federación, generando preocupación en el sector empresarial para ajustarse a estas nuevas disposiciones y garantizar su continuidad de negocio en México.

Por tanto, en el presente artículo se ha seguido una metodología rigurosa de estudio cualitativo, principalmente en textos legales y sus modificaciones; asimismo, se ha intentado abordar puntualmente temas de importante consideración para el estudio del tema siguiendo un orden especializado de elementos que deben ser considerados para lograr el objetivo de generar un conocimiento concreto de las causas y consecuencias de la problemática y normativa de las operaciones virtuales.

Para generar un pleno conocimiento y entendimiento de la problemática, se ha organizado la temática iniciando con una introducción a las operaciones virtuales y analizando su fundamentación legal y operatividad; posteriormente, se ha optado por seguir tópicos especializados en la materia abundando en las operaciones virtuales que implican la venta en territorio nacional de producto terminado elaborado con mercancía importada temporalmente, lo que ha ocasionado controversia sobre la correcta tributación del Impuesto al Valor Agregado.

Existe, a la vez, una complejidad de entendimiento sobre la utilización de los tratados de libre comercio en pedimentos virtuales, puesto que las empresas deben de procurar su correcta declaratoria y comprobación, con la finalidad de asegurar que se declaren correctamente las contribuciones al comercio exterior que se derivan de una operación de “importación fiscal”, debido a que las mercancías físicamente no salen del país y su traslado físico se materializa desde un punto A hasta un punto B dentro del mismo territorio nacional.

Finalmente, se analizan las disposiciones gubernamentales sobre la materialidad de las operaciones virtuales y se detalla la trazabilidad que busca la autoridad y que compromete a las empresas a dar cumplimiento documental estricto y actuar al margen de la ley, aun y cuando la

autoridad no tenga visibilidad real mientras se llevan a cabo este tipo de operaciones, así como sus consecuencias en un estricto sentido de incumplimiento sobre estas disposiciones normativas y fiscales, abriendo el campo para una última reflexión sobre la continuidad de negocio en el país de las empresas IMMEX que dependen de inversión extranjera directa.

MARCO TEÓRICO

Introducción a las operaciones virtuales

Las operaciones virtuales en México (Gobierno de México, 2026, art. 112) son una facilidad administrativa, que permite la transferencia de mercancías entre empresas IMMEX sin que la compañía que transfiera la mercancía tenga que exportarla físicamente fuera del territorio mexicano, debido a que dicha mercancía fue importada previamente por esa misma corporación mediante importación temporal para elaboración, reparación o transformación y cuyo régimen obliga a las empresas a retornar al extranjero dichas mercancías (Gobierno de México, 2026, art. 108).

Además, este tipo de operaciones deben de cumplir con lo establecido en la Regla General de Comercio Exterior 4.3.21 (Gobierno de México, RGCE, 2026), en la cual se indica que la compañía exportadora virtual deberá realizar un pedimento de exportación, mientras que la corporación que recibe las mercancías debe llevar a cabo un pedimento de importación vir-

tual; con dichos documentos, se enlazan legalmente las empresas que participan en esta operación legal determinando mediante documentación oficial quién es el exportador, el importador y, en su caso, el destinatario de la transferencia de las mercancías.

Esta operación, además, se encuentra fundamentada en el mismo Decreto IMMEX que regula a las compañías manufactureras, maquiladoras y de servicios de exportación (Decreto IMMEX, 2006), como la temporalidad de seis meses a quien reciba la mercancía de esta manera, de conformidad con el artículo 4 último párrafo, e incluye variantes de operación, como lo establecido en el artículo 8 primero y segundo párrafos del mismo decreto.

A partir de este punto, el fundamento legal de las operaciones virtuales comienza a tomar un sentido más complejo, puesto que se empiezan a considerar operaciones de transferencia, que si bien cumplen con el objetivo principal de transferencia de mercancías entre empresas IMMEX, se comienzan a definir operaciones diversas que siguen esta misma dinámica y que es necesario analizar a detalle, puesto que si no se entienden desde su fundamento legal causarían un problema legal para las empresas que operativamente creen estar realizando su operación al amparo de esta modalidad.

Para dar inicio con un análisis profundo de estas operaciones, es importante evocar

el Apéndice 2 del Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior (Gobierno de México, RGCE, 2026), en el cual se señala que la clave de documento (pedimento) para esta operación será identificada como “V1”, tanto para el importador como para el exportador; esta clave también abarca la introducción virtual al depósito fiscal o al recinto fiscalizado estratégico, lo que amplía el dinamismo de este tipo de operaciones.

Considerando que esta clave de pedimento ampara las transferencias de mercancías importadas temporalmente a otras empresas con Programa IMMEX, compañías de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte y, además, a aquellas corporaciones que transfieran desperdicios de mercancías que hubieran importado temporalmente a otras empresas con Programa IMMEX, se puede ir dilucidando una especie de complejidad fiscal.

En estricto apego a lo anterior, aparentemente no habría impedimento para que se lleve a cabo la transferencia de mercancías entre dos empresas, puesto que la transportación virtual de mercancías ha quedado fundamentada. Sin embargo, también es importante separar y considerar la operación fiscal; incluso, dentro de las descripciones del Pedimento V1 contenido en el mismo Anexo 22, refiere a los supuestos determinados en las Reglas Generales de Comercio Exterior, específicamente en

las reglas 5.2.4 y 5.2.5, que son fundamentales para el entendimiento legal y fiscal de cualquier operación de este tipo.

En la práctica, si una empresa realiza operativamente un pedimento virtual y cumple con la información mínima que este debe de contener, el Sistema Automatizado Aduanero Integral (SAAI), supervisado por la Agencia Nacional de Aduanas de México (ANAM), permite la validación y posterior pago del mismo, por lo que diversas compañías creen que su operación se encuentra segura, puesto que ha pasado el filtro aduanero del validador; sin embargo, esto puede resultar engañoso, dado que la autoridad puede auditar posteriormente el pedimento validado durante un periodo de cinco años posteriores a la fecha de pago del pedimento, de conformidad con el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación (Código Fiscal de la Federación, 2026).

Es decir, las operaciones virtuales deben de tener un trasfondo legal que ampare sus transferencias; aun y cuando en la práctica el pedimento obtenga firma de validación y se proceda al pago del mismo, si no se tiene la certeza de que el fundamento de la operación es el adecuado, entonces se corre el riesgo de generar una operación ilegal, e incluso ambas empresas involucradas pueden hacerse acreedoras de diversas sanciones relativas.

Esencialmente importante resulta el fundamento declarado en el pedimento a ni-

vel de observaciones, pues las Reglas Generales de Comercio Exterior 5.2.4 y 5.2.5 especifican cada uno de los fundamentos adecuados para operaciones en donde ya se identifican afectaciones fiscales, principalmente en el manejo del IVA, de conformidad con el art. 29 de la Ley del IVA (Ley del IVA, 2026).

En la primera regla 5.2.4, se disponen dos ordenamientos diferentes que validan la operación al amparo de la misma regla. La primera de ellas en la fracción I estipula que es permitido efectuar la enajenación de las mercancías importadas temporalmente entre residentes en el extranjero, cuya entrega material se realice dentro de territorio nacional; de esta manera, dado que la compraventa se realizó en el extranjero, no es motivo de causación de IVA, de conformidad con el artículo 9 fracción IX y artículo 29 fracción I de la Ley del IVA (Ley del IVA, 2026).

El artículo 9 fracción IX de la Ley del IVA indica que el IVA a declarar en el Comprobante Fiscal Digital por Internet (en adelante CFDI) debe ser a tasa 0 %, puesto que se considera como una enajenación exenta de pago del IVA, asimismo aplicable a las operaciones entre compañías de la industria automotriz o manufacturera en el entendimiento de aplicabilidad de un régimen similar conforme a la regla 4.2.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF, 2026).

Bajo este mismo tenor, se considera la enajenación de mercancías importadas temporalmente entre una corporación con Programa IMMEX a residentes en el extranjero, cuya entrega material se efectúe en territorio nacional. De igual manera, se consideran las empresas de la industria automotriz, de conformidad con la fracción II de la misma regla 5.2.4; sin embargo, en este apartado de la regla puede ser confundida su correcta aplicación en caso de que no se tenga en cuenta la naturaleza del Programa IMMEX.

Se debe entender primero que el Programa IMMEX, se encuentre diseñado para importar mercancías a consignación. Dichas mercancías no son propiedad de la maquiladora importadora en México, sino que son proporcionadas por la entidad en el extranjero que ha firmado un contrato de maquila con la empresa en México, en donde generalmente la compañía en el extranjero proporciona a consignación los insumos y activos fijos, para que la empresa en México elabore, transforme, repare o preste servicios de exportación, según lo acordado en el contrato.

Debido a que la mercancía no es propiedad de la empresa en México, entonces debe entenderse que la entidad en el extranjero puede vender insumos a otra entidad en el extranjero, que ya han sido importados en México por la empresa IMMEX con la cual tiene el contrato de maquila, así lo estipula la fracción I de la

regla 5.2.4 fracción I; sin embargo, cuando se trata sobre la aplicación de la regla 5.2.4 fracción II debe entenderse que la enajenación de las mercancías importadas temporalmente por empresas IMMEX a residentes en el extranjero no puede por ningún motivo utilizar este fundamento para vender mercancías que tengan en su poder a consignación por parte de su corporativo en el extranjero.

El vender mercancías que se encuentran en consignación importadas temporalmente mediante contrato de maquila recae en un delito de contrabando, de conformidad con el art. 103 fracc. I del Código Fiscal de la Federación, puesto que se presume que dichas mercancías no fueron sometidas a los trámites previstos en la ley aduanera para su introducción a territorio nacional, ya que las importaciones temporales a consignación no se tasan igual en el derecho de trámite aduanero, además de que es muy importante puntualizar que para efectos del artículo 10 de la Ley del IVA, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente.

Igualmente, el artículo 10 de la Ley del IVA considera como venta en territorio nacional si la entrega material se realiza dentro de México, aunque el pago se lleve a cabo en el extranjero para efectos del pago del IVA. Es entonces que toma sentido la consideración del artículo 9 frac-

ción IX de la misma ley, por lo que una empresa IMMEX que cuente con mercancía en consignación debe de asegurarse de no venderla, sino que solamente debe de fungir como compañía que traslada la mercancía, según lo autorice e indique su corporativo en el extranjero, el verdadero dueño de las mercancías; estos elementos han sido objeto de estudio desde el nacimiento del mismo Decreto IMMEX (Zapién, 2007).

En relación con lo anterior, se tiene la Regla General de Comercio Exterior 5.2.5 sobre la enajenación o transferencia de mercancías que se consideran exportadas, pero en este caso se considera el artículo 8 del Decreto IMMEX en relación con el artículo 29 fracción I de la Ley del IVA. Esta regla incluye tres fracciones con supuestos distintos, que pueden ser mal utilizados por las empresas IMMEX si se interpretan literalmente sin antes conocer el trasfondo legal de las implicaciones operativas y fiscales.

El artículo 8 del Decreto IMMEX es claro en la aplicación de la regla 5.2.5, puesto que considera que este tipo de transferencias de mercancías importadas temporalmente por una empresa IMMEX no pueden ser enajenadas, y estas mercancías transferidas deben ser utilizadas para llevar a cabo un proceso de operación de submanufactura de exportación relacionada directa y exclusivamente con la operación del Programa IMMEX.

ARTÍCULO 8.- Las empresas podrán transferir las mercancías importadas temporalmente al amparo de su Programa, a otras empresas con Programa o a empresas registradas para operar en su Programa, para llevar a cabo procesos de operación de sub manufactura de exportación relacionados directa y exclusivamente con los fines precisados en el Programa autorizado, según la modalidad u operación de que se trate, siempre que cumplan con las disposiciones contenidas en el presente Decreto y las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior que establezca el SAT.

Mientras que las enajenaciones de mercancías mediante transferencias virtuales son permitidas, pero para la rama automotriz, la cual tiene un tratamiento diferente al resto de las empresas IMMEX, art. 8 párrafo segundo:

Las transferencias o enajenaciones que efectúen empresas de la industria de autopartes con Programa a la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte, podrán realizarse de conformidad con las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior que para tal efecto establezca el SAT.

TRANSFERENCIA DE MERCANCÍAS DE EMPRESAS CERTIFICADAS

Existe una gran discusión sobre las operaciones virtuales de empresas certificadas en Operador Económico Autorizado, debido a que este tipo de compañías tienen el beneficio de poder vender en el país el producto terminado resultante de los procesos de elaboración o transformación, siendo corporaciones IMMEX y habiendo importado bajo el régimen de importación temporal los insumos necesarios para la fabricación de su producto terminado.

El fundamento legal de este beneficio se encuentra establecido en la regla 7.3.3. “Beneficios de las empresas que cuenten con el registro en el esquema de certificación de empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado” fracción XIII, siempre y cuando se cumpla con lo establecido en la regla 4.3.21; sin embargo, a diferencia de las operaciones virtuales acotadas anteriormente, en este caso sí se efectúa pago del IVA mediante retención del impuesto que el comprador en territorio nacional debe de realizar al vendedor residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) mediante tesis jurisprudencial publicada el 27 de febrero de 2025 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2025) apuntaba a considerar el artículo 10 de la Ley del IVA

literalmente, y como criterio jurídico estipuló que

...la ficción jurídica del retorno virtual de mercancías al extranjero que también implica su introducción a México sin haber salido físicamente del país, conlleva que la enajenación se realiza dentro del territorio nacional y, en consecuencia, el adquirente debe retener el impuesto al valor agregado.

Es así que la SCJN considera que es necesario que las empresas en el extranjero deban sujetarse a la retención del IVA, debido a que la Regla General de Comercio Exterior 7.3.3 abarca la operación aduanera, pero omite las implicaciones fiscales de este tipo de operación; sin embargo, el debate con el sector industrial a raíz de esta publicación no se hizo esperar, pues empresas que cuentan con una gran inversión en el país, como Samsung, mostraron su preocupación, ya que con esta resolución estaban en juego más de trescientos mil millones de pesos que la compañía tendría que pagar de ser aprobada esta jurisprudencia (Mares, 2025).

Diversas corporaciones que también se ven afectadas por esta controversia encuentran injusto el hecho de que el IVA, se cobrara en dos ocasiones: la primera, en el cuadro de contribuciones del Pedimento V5 de Importación pagado por quien recibe la mercancía y, además, el pago del IVA

por la empresa del extranjero al ser retenido el impuesto en la factura de venta; sin embargo, la jurisprudencia sigue generando debate, pues se consideraron criterios de doble tributación que afectan a los contribuyentes de forma inequitativa (Chitika, 2025).

UTILIZACIÓN DE TRATADOS DE LIBRE COMERCIO Y T-MEC EN PEDIMENTOS VIRTUALES

En las operaciones virtuales pueden suscitarse confusiones en el entendimiento de la aplicación de las preferencias arancelarias relativas al uso práctico de los certificados y certificaciones de origen de los tratados de libre comercio, de los cuales México forma parte, y esto sucede debido a que la importación y la exportación de los pedimentos virtuales obedecen a una ficción jurídica; no obstante, eso no significa que no puedan ser aprovechadas las desgravaciones arancelarias y beneficios pactados por México en este tipo de operaciones, aun y cuando el importador y exportador se encuentren en México, e incluso si las mercancías tienen como origen “México” (T-MEC, 2020, art. 5.1).

La emisión de la certificación de origen por parte de un exportador en una operación virtual, se encuentra dentro de la viabilidad legal, dado que una operación virtual se considera para efectos aduaneros, por una parte para el exportador, como una exportación real incluso para efectos

de la Ley del IVA, art. 29, y por otra, para el importador, como una operación de importación real. La definición de “transferencia de mercancías”, se deriva del hecho de que las mercancías físicamente no salen del país; sin embargo, la operación virtual mediante el Pedimento V1 ampara que, aunque las mercancías no salgan del país, fiscalmente existen transferencias de dinero, ya sea entre empresas extranjeras o una compañía nacional y una mexicana.

Dicho lo anterior, el exportador virtual, aunque sea un proveedor nacional, se convierte en un exportador, incluso si las mercancías no salen del país, por lo que si su venta es a una entidad en el extranjero, entonces al amparo del artículo 29 fracción I de la Ley del IVA, se considera como mercancía exportada y aprovecha el beneficio de tasar a 0 % de IVA dicha venta.

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:

I.- La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera.

En este sentido, el refuerzo legal de la determinación de que, a pesar de que la

mercancía físicamente no salga del país, la operación virtual se considera como un proceso de exportación e importación, inclusive si se trata de una venta de un proveedor nacional a un extranjero con entrega física en México;

Art. 108 Párrafo IV de la Ley Aduanera:

En los casos en que residentes en el país les enajenen productos a las maquiladoras y empresas que tengan programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, así como a las empresas de comercio exterior que cuenten con registro de la Secretaría de Economía, se considerarán efectuadas en importación temporal y perfeccionada la exportación definitiva de las mercancías del enajenante, siempre que se cuente con constancia de exportación.

Por lo anterior, el proceso de exportación de mercancías se encuentra fundamentado y, por tanto, el exportador puede emitir un certificado de origen de las mercancías que transfiere a la empresa que le compra las mercancías, incluso para que la compañía IMMEX en México que recibe las mercancías a consignación, lo pueda utilizar para efectos de comprobar la originalidad de las mercancías y hacer uso de las preferencias arancelarias correspondientes.

En el entendido de que en el pedimento virtual a nivel partida, se debe de declarar el identificador TL seguido del país de origen de las mercancías y se debe de aclarar también que, según oficio del SAT 326-SAT-I-30053 de fecha 04/05/2007 aún vigente para efectos de confirmación del criterio de uso de los complementos del identificador TL en resumen, se indica lo siguiente:

1.-No se puede utilizar identificador TL y complemento "MEX" a nivel partida en el pedimento.

1.1.-Sin embargo, si el producto importado es mexicano, entonces en el complemento 1 del identificador TL se agrega un país miembro del tratado, para efectos del T-MEC puede ser USA o CAN.

2.-El uso del identificador TL para operaciones virtuales ya está considerado dentro del mismo criterio mencionado, esto en el numeral 3 inciso b a lo cual agrego imagen para su apreciación:

Como se puede apreciar, el uso de la certificación de origen en operaciones virtuales también se encuentra sustentado incluso desde el TLCAN.

En conclusión, no debe de confundirse el trato físico de las mercancías con el trato fiscal de las mismas. La certificación de origen sirve, además de la desgravación

arancelaria de las mercancías, para demostrar su origen.

Como refuerzo de lo anterior, incluso en el Anexo 5-A “Elementos mínimos de información” del capítulo 5 del T-MEC “Procedimientos de origen”, se puede observar que, a diferencia del certificado de origen utilizado para el TLCAN, ya no se declara el país de origen específico en el formato T-MEC, dado que la originalidad de la mercancía para el presente tratado, se considera regional y no unilateral, el cual corresponde a uno de los cambios importantes del TLCAN a T-MEC; en este caso, solamente se fundamenta en el campo 7 del formato libre de la certificación de origen el criterio de origen correspondiente para demostrar su originalidad independientemente de que sea de México, Estados Unidos o Canadá.

Por tanto, es perfectamente permisible que, a nivel partida, el identificador sea TL complemento USA, aun y cuando la mercancía sea mexicana, incluso para las operaciones virtuales, siempre y cuando las mercancías califiquen como originarias. La certificación de origen debe ser elaborada por el exportador nacional y en el campo del importador, se debe de declarar la entidad en Estados Unidos y, a su vez, la entidad en Estados Unidos debe de realizar una certificación de origen como exportador y entregarla a la empresa IMMEX que recibe a consignación las mercancías; de esta manera, se cumple la

cadena de comprobación de originalidad de las mercancías.

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES VIRTUALES

Ha resultado muy importante para la autoridad el poder controlar las operaciones virtuales, debido a sus implicaciones de operación y fiscales, y poder trazar el origen y destino de este tipo de operaciones obligando a las corporaciones a documentar exhaustivamente la transferencia de las mercancías, con el objetivo de evidenciar que realmente se trata de una operación real y no de una simulación, aprovechando que las mercancías no se presentan materialmente ante la aduana.

Para 2026, el gobierno de México publicó una serie de regulaciones estrictas mediante la modificación a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2026 (Gobierno de México, 2025), lo que implica que tanto el importador como el exportador deben demostrar de manera documental la materialidad de la operación en lo que se incluye el cumplimiento del artículo 59 fracc. V de la Ley Aduanera, donde se exige que se integre un expediente electrónico de cada uno de los pedimentos, agregando “Cualquier otro documento o registro, que se señale mediante reglas, que demuestre la efectiva realización de la operación de comercio exterior”.

Asimismo, la autoridad ha publicado en la Regla General de Comercio Exterior

3.1.42 los documentos o registros que acreditan la operación de comercio exterior, tales como contratos, convenios modificatorios, órdenes de compra, pagos o contraprestaciones y sus respectivas facturas, con la intención de que puedan ser revisadas las transferencias bancarias asociadas a la prestación de servicios o compraventa de las mercancías objeto de transferencia mediante pedimentos virtuales.

Para poder comprobar que efectivamente las empresas relacionadas cuentan con establecimientos legales en México, tanto el importador como el exportador virtual deben de mostrar sus títulos de propiedad o el documento que acredite el uso legal o goce de sus inmuebles; la autoridad revisará, por tanto, en sus registros institucionales que dichos establecimientos se encuentren correctamente dados de alta y que sean utilizados para los fines con los que se registraron originalmente, para evitar el uso de direcciones ficticias e inhibir las intenciones de contrabando al entregar las mercancías a terceras personas de manera ilegal.

Uno de los requisitos importantes y en algunos casos difíciles para las empresas del sector maquilador en cuanto a su operación de cumplimiento, es el hecho de que el gobierno pide que las compañías cuenten para efectos de este expediente con pedimentos de importación propios que acrediten el uso legal o goce de la maquinaria y equipo utilizados para el ma-

nejo, maniobra, almacenaje, custodia y transporte de las mercancías objeto de la transferencia virtual; en este sentido, es importante aclarar que esta regulación no pide que estos documentos sean compartidos entre las partes, sino que cada una tenga sus propios documentos a disponibilidad de la autoridad.

Llama la atención que la fracción V de la regla 3.1.42 ahora incluye la obligación de que las corporaciones muestren, ante la petición de la autoridad, el listado de los trabajadores que participaron en las operaciones de comercio exterior virtuales, lo que significa, por tanto, que las empresas deben de utilizar solamente a trabajadores que tengan datos de alta formalmente ante las instancias correspondientes y que puede ser comprobable mediante los comprobantes del pago de nómina y los registros del Sistema Único de Autodeterminación para efectos del pago de cuotas obrero-patronales.

No por ser la operación virtual una facilidad logística en donde la mercancía no se exporta físicamente del país quiere decir que quede a salvo de comprobación de la correcta determinación del valor de las mercancías que se transfieren. Para esto, la autoridad revisa los pagos correspondientes no solo al valor de las mercancías, sino que también se incluyen algunos otros costos relativos, como el importe por concepto de regalías y derechos de licencia, por lo que las compañías deben

presentar sus facturas comerciales con los conceptos desglosados dentro de cada CFDI de manera clara y, además, relacionarlo con las transferencias bancarias correspondientes.

Dentro de las exigencias de la autoridad que pueden resultar complicadas en cumplimiento para las empresas que no tengan un buen control de sus mercancías está el requerimiento a disponibilidad de la autoridad sobre fichas técnicas, folletos, trípticos, fotografías, incluso análisis de laboratorio y demás elementos que permitan la identificación de las mercancías transferidas. En este sentido, es importante mencionar que las operaciones de transferencia virtual no solamente son aplicables a insumos, sino también a activos fijos, por lo que las empresas ahora requieren mantener un estricto y cuidadoso control de la información documental y física, y que ambas sean coincidentes en información, como en la marca, modelo y serie de sus maquinarias y equipos, según aplique.

Ahora, bajo la misma regla en mención, la autoridad revisa también las actualizaciones realizadas al Programa IMMEX de las corporaciones relacionadas en la operación virtual, así como el acreditamiento del uso del control de inventarios que se utilice para las mercancías importadas temporalmente y que dicho reporte cuente con cada uno de los elementos de información mínima contenida en el Ane-

xo 24 (SHCP, 2026); aunado a ello, se exige el cumplimiento de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por el representante legal de la empresa, que contenga el uso, aplicación o destino de las mercancías, fracciones arancelarias de los insumos autorizados en el Programa IMMEX de la compañía correspondiente y la obligación de cerciorarse sobre sus proveedores o clientes de que no se encuentren listados por el SAT en actos ilícitos correspondientes a los artículos 49 bis, 69, 69-B y 69-Bis del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

Las operaciones virtuales en México son una facilidad logística apegada a reglamentaciones y leyes de comercio exterior, pero que por su naturaleza ambigua también requieren un especial cuidado con el manejo fiscal. Debido a su complejidad han generado preocupación en los sectores industriales del país, sobre todo para las empresas IMMEX, debido al alto grado de exigencia por parte de las autoridades para cumplir en una primera instancia dentro de la legalidad operacional y, finalmente, con la recopilación de pruebas y elementos que comprueben la materialidad de la operación y el pago concreto de las contribuciones al comercio exterior, y en su caso, el pago del IVA, según aplique.

En este mismo sentido, el largo debate de la doble tributación del IVA en opera-

ciones virtuales clave V5, en donde se entiende que la autoridad quiso otorgar un beneficio logístico para aquellas empresas cumplidas certificadas en un programa de seguridad en la cadena de suministro, como el Programa de Operador Económico Autorizado. Al permitir la venta del producto terminado en México como resultado de los procesos de elaboración con mercancías importadas temporalmente, se ha definido en la ausencia de coordinación entre la autoridad fiscal con la autoridad aduanera al momento de ofrecer este tipo de beneficios sin clarificar sus implicaciones fiscales.

De tal manera que este tipo de “beneficio” puede resultar contraproducente para las compañías que lo han utilizado durante varios años y aquellas otras que quieren comenzar a utilizarlo, pues deben de estar conscientes de la verdadera conveniencia de realizar este tipo de operaciones, o bien, cumplir con el retorno de las mercancías al extranjero y la posterior reintroducción de las mismas al país por parte del importador, ya sea distribuidor o vendedor final. En este sentido, la mercancía, por tanto, puede encarecerse de manera significativa en el país conforme al poder adquisitivo de la población mexicana.

Para mitigar las contribuciones al comercio exterior en el país es imprescindible para las empresas IMMEX la utilización de los beneficios de desgravación

arancelaria pactados en los acuerdos y tratados de libre comercio, de los cuales México forma parte. Existen en algunos casos dudas sobre el correcto manejo de estas preferencias en las operaciones virtuales, debido a que la mercancía no sale del país, e incluso en el pedimento se declara: país de origen, “México”, y país destino, “México”. La autoridad desde 2007 no ha vuelto a publicar una aclaración sobre el uso de las certificaciones de origen, aun y cuando los mismos tratados han evolucionado o, como en el caso del TLCAN, han sido sustituidos por uno renegociado, como el T-MEC.

La preocupación del gobierno mexicano para la comprobación y cumplimiento de las operaciones virtuales en México, ya sea en un sentido material, documental, fiscal y logístico, se puede notar en las exigencias que ha dispuesto en la ley y en las Reglas Generales de Comercio Exterior; sin embargo, es importante tomar en cuenta que la gran complejidad de empresas que existen en el país generan un universo de situaciones diferentes en donde puede no ser posible cumplir al pie de la letra con cada requisito, por lo que se requiere cierta flexibilidad y unificación de criterios por parte del equipo auditor de las autoridades aduaneras y fiscales del país.

Las inversiones extranjeras directas que mantienen vivas a las corporaciones IMMEX, se deben de cuidar desde el sentido de que el negocio para el país es que las

compañías extranjeras aprovechen las facilidades de ahorro por el uso de la mano de obra barata en México; sin embargo, si no se equilibran las exigencias gubernamentales de cumplimiento en las operaciones de comercio exterior, pueden ser motivo de consideración parar invertir en el país, debido a las dificultades administrativas y de control documental que esto pudiera representar, tanto para las empresas extranjeras como para las mexicanas.

REFERENCIAS

- Chitika Holguín, M. (2025). Doble tributación en México y su constitucionalidad, *Lecturas Jurídicas en Línea*, 8. Latindex.
- Código Fiscal de la Federación. (2026). Diario Oficial de la Federación.
- Decreto IMMEX. (2006). Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación. Diario Oficial de la Federación. <https://www.dof.gob.mx>
- Gobierno de México. Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE). (2025, 27 de diciembre). Reglas Generales de Comercio Exterior para 2026. Diario Oficial de la Federación. <https://www.dof.gob.mx>
- . (2026). Ley Aduanera. Diario Oficial de la Federación.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA). (2026). Diario Oficial de la Federación. <https://www.dof.gob.mx>
- Mares, M. A. (2025, 16 de octubre). Samsung: alianza de largo plazo con México. *El Economista*. <https://www.economista.com.mx/opinion/samsung-alianza-plazo-mexico-20251016-782239.html>
- Reglamento de la Ley Aduanera. (2026). Diario Oficial de la Federación. Ciudad de México.
- Resolución Miscelánea Fiscal (RMF). (2026, 27 de diciembre). Resolución Miscelánea Fiscal para 2026. Diario Oficial de la Federación. <https://www.dof.gob.mx>
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). (2026, 15 de enero). Anexo 24 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2026. Diario Oficial de la Federación. Ciudad de México.
- Sistema de Administración Tributaria (SAT). (2025, 20 de octubre). SAT da a conocer criterios de programación de auditorías (Comunicado de prensa 053/2025). Gobierno de México. https://www.gob.mx/sat/prensa/sat-da-a-conocer-criterios-de-programacion-de-auditorias_053_2025
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2025). Contradicción de criterios 8/2025 suscitada entre el Pleno Regional en materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con residencia en la Ciudad de México, y el Tribunal Colegiado en materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. Semanario Judicial de la Federación.
- T-MEC. (2020). Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá (T-MEC). Gobierno de México. <https://www.gob.mx/t-mec>
- Zapién Argüelles, G. (2007). Análisis de retorno de mercancías: un riesgo latente de evasión fiscal. [Tesis de maestría, ITESM]. Repositorio Institucional del ITESM. <https://repositorio.tec.mx>