Implicaciones fiscales por actos o actividades no objeto del IVA

Derivado de las Reformas Fiscales para 2022 en materia del impuesto al valor agregado (IVA), se establece como obligación que los contribuyentes que realicen actividades gravadas y no gravadas, deberán incluir en el factor del acreditamiento de ese impuesto, aquellas partidas identificadas como no objeto. Esto podría tener como consecuencia que el monto del IVA acreditable en el periodo respectivo se vea disminuido, lo que afectaría el flujo de efectivo de las empresas. En este sentido, y considerando la falta de claridad de la nueva regulación, es importante analizar, con detalle, las nuevas implicaciones en materia del IVA

L.C. Carlos Alberto Licona Vázquez, Socio del Área Fiscal de Garrido Licona y Asociados

GARRIDO LICONA Y ASOCIADOS S.C.

INTRODUCCIÓN

En el mercado global de hoy en día, México juega un papel preponderante como punto estratégico de negocios y, por esta razón, durante los últimos años diversos consorcios internacionales han venido a nuestro país a constituir subsidiarias, las cuales fungen como la administración principal en la operación con países del norte, centro y Sudamérica.

Uno de los factores que ha generado lo señalado, es la ventaja comercial que representa México por su punto geográfico, en el sentido de que se permite a las empresas efectuar negocios de compraventa de mercancías o prestación de servicios con diversos países, sin la necesidad de importar o realizar esos actos o actividades en territorio mexicano.

En ese orden de ideas, es importante recordar que los supuestos antes mencionados son considerados por el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), como "actividades no objeto del impuesto".

Ahora bien, el realizar actividades como las descritas, así como otros supuestos en los cuales en territorio nacional se efectúen actos o actividades distintos a los gravados en materia del IVA, tales como: **(i)** enajenación de bienes; **(ii)** prestación de servicios independientes; **(iii)** otorgamiento del uso o goce de temporal de bienes, y **(iv)** Importación de bienes o servicios, también son considerados como "actividades no objeto del impuesto".

Dada la naturaleza de estos supuestos, a partir del 1 de enero de 2022 entró en vigor el artículo 4-A de la LIVA, el cual, de conformidad con lo señalado en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma, pretende establecer que:

> *...cuando, además de actividades gravadas o gravadas y exentas, el contribuyente realice actividades no objeto del impuesto, deberá considerar los ingresos o contraprestaciones que obtenga por estas últimas dentro del valor total de las actividades para calcular el factor de acreditamiento del impuesto, si para realizarlas destina gastos que utiliza indistintamente para las actividades mencionadas, a fin de que el acreditamiento corresponda efectivamente a la proporción que representan las actividades gravadas dentro del total de actividades del contribuyente.*

Derivado de lo anterior, es importante observar que esta incorporación en la ley de la materia surge derivada de lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 170/2015 (10a.), en la cual desarrolló el "principio de continuidad en la cadena productiva".

Bajo este último, para que el impuesto realmente sirva para gravar el consumo, el contribuyente que lo entera únicamente puede acreditar el IVA que le fue trasladado.

Ello, si el traslado se realizó con motivo de la percepción de insumos (adquisición de bienes, contratación de servicios independientes o uso o goce temporal de bienes), necesarios para efectuar las actividades gravadas que realice el propio contribuyente.

ANÁLISIS

Con el objetivo de revisar las implicaciones fiscales de la Reforma Fiscal en materia del IVA, a continuación ahondaré en el estudio. Como se ha señalado, se adicionó a la LIVA el numeral 4-A, mismo que a continuación se transcribe:

> ***Artículo 4-A.*** *Para los efectos de esta Ley, se entiende por actos o actividades no objeto del impuesto, aquéllos que el contribuyente no realiza en territorio nacional conforme a lo establecido en los artículos 10, 16 y 21 de este ordenamiento, así como aquéllos diferentes a los establecidos en el artículo 1o. de esta Ley realizados en territorio nacional, cuando en los casos mencionados el contribuyente obtenga ingresos o contraprestaciones, para cuya obtención realiza gastos e inversiones en los que le fue trasladado el impuesto al valor agregado o el que hubiera pagado con motivo de la importación.*
>
> *Cuando en esta Ley se aluda al valor de los actos o actividades a que se refiere este artículo, dicho valor corresponderá al monto de los ingresos o contraprestaciones que obtenga el contribuyente por su realización en el mes de que se trate.*

> En consecuencia, el monto del IVA acreditable se disminuirá en la medida que el contribuyente realice este tipo de actos, es decir, entre más actividades no objeto se realicen respecto del total de actividades, menor será el monto del IVA acreditable.

En este sentido, la reforma incorpora dos supuestos fundamentales:

1. Que se realicen actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios o concesión del uso o goce temporal de bienes fuera de territorio nacional, y/o

2. Que se realicen actividades distintas a las señaladas en el numeral anterior que generen ingresos o contraprestaciones, y para las cuales se efectuaron erogaciones.

Respecto del primer punto, básicamente el Servicio de Administración Tributaria (SAT) había incorporado al texto de la LIVA, la esencia del criterio normativo 45/IVA/N, vigente en el anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2021, que señala lo siguiente:

45/IVA/N Acreditamiento del IVA tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos por actividades distintas de las establecidas en el artículo 1 de la Ley del IVA.

El artículo 5, fracción I de la Ley del IVA establece que para que sea acreditable el impuesto trasladado o el pagado en la importación, éste deberá corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa de 0%, considerando como estrictamente indispensables las erogaciones que sean deducibles para los fines del ISR, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

...

Conforme a la tesis de jurisprudencia 2a./J. 170/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en dicho supuesto se deben incluir para el cálculo del factor de prorrateo que se aplicará para determinar el monto del IVA acreditable, los ingresos que se obtengan por la realización de actos o actividades diferentes a los establecidos en el artículo 1 de la Ley del IVA, de manera que la acreditación guarde relación exclusivamente con el valor de las actividades gravadas que se realicen por las que se deba pagar el impuesto o se encuentren gravadas a la tasa del 0%, toda vez que esa es la finalidad del régimen previsto en el inciso c) de la fracción V del artículo 5 de la Ley del IVA.

Conforme a lo anterior, cuando los contribuyentes realicen actos o actividades por los que se deba pagar el IVA o les sea aplicable la tasa del 0%, obtengan ingresos por actos o actividades diferentes a los establecidos en el artículo 1 de la Ley del IVA y, en su caso, realicen actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto mencionado, para cuya realización y obtención efectuaron gastos e inversiones que emplearon indistintamente en dichas actividades, se determinará el impuesto acreditable correspondiente a dichos gastos e inversiones aplicando la proporción prevista en el artículo 5, fracción V, incisos c) y d), numeral 3, de la Ley del IVA, considerando en el valor total de las actividades, los ingresos por actos o actividades diferentes a los establecidos en el artículo 1 de la citada Ley.

Como puede advertirse, a partir de 2022, cuando un contribuyente enajene un determinado bien, pero la entrega del mismo se realice fuera de territorio nacional, esa enajenación será considerada como un acto no objeto del IVA. En consecuencia, el monto del IVA acreditable se disminuirá en la medida que el contribuyente realice este tipo de actos, es decir, entre más actividades no objeto se realicen respecto

del total de actividades, menor será el monto del IVA acreditable.

Para efectos del acreditamiento del IVA, de conformidad con lo señalado por el artículo 5 de la LIVA, se deberá cumplir con los siguientes requisitos, como sigue:

1. Que sean conceptos estrictamente indispensables.

2. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente, y que conste por separado en los comprobantes fiscales (pedimento a nombre del contribuyente, que es una modificación para 2022, mediante la Reforma Fiscal para este año).

3. Que el impuesto sea trasladado y efectivamente pagado.

4. Se haya retenido y enterado el IVA, en su caso, y

5. Se determine el **factor de acreditamiento, en su caso.**

Determinación del factor de acreditamiento

Se debe recordar que el factor de acreditamiento se calcula, conforme a las disposiciones fiscales actuales, de la siguiente manera:

Actos o actividades gravados (16 y 0%)
entre:
Total de actos o actividades (gravados, exentos y no objeto)
igual:
Factor de acreditamiento

Ahora bien, a diferencia del supuesto en el que se realicen actos o actividades fuera del territorio nacional, es relativamente fácil de comprender e incluso identificar tales supuestos.

Por su parte, el segundo supuesto (realizar actividades distintas a las señaladas en el artículo 1 de la LIVA que generen ingresos o contraprestaciones) presupone un reto, debido a que no es del todo clara la intención del legislador al plasmar en ese texto legal a qué conceptos se refiere.

En este sentido, se debe entender que aquellas actividades que generen ingresos o contraprestaciones, no listados en el artículo 1 de la LIVA y para los cuales se debieron efectuar erogaciones, puede ser un supuesto muy amplio, que no necesariamente tiene muchas aplicaciones en la práctica.

Pareciera ser un supuesto tan amplio que pudiera dar lugar a que la autoridad fiscal en alguna revisión se valiera de este para encuadrar algún caso que no necesariamente debiera tener impacto en el factor de acreditamiento, es decir, que no tiene las características de no objeto señaladas en el artículo 4-A de la LIVA; y dada su amplitud, la autoridad considere algún criterio que pudiera generar contingencias o créditos fiscales a los contribuyentes.

Por tanto, es necesario estar al pendiente de los pronunciamientos de la autoridad al respecto y, sobre todo, revisar y asesorarse sobre los casos particulares para determinar los impactos económicos que pudiera tener esta nueva normatividad.

Reintegro del acreditamiento de inversiones

Por otro lado, también es importante tener en cuenta que de acuerdo con el numeral 5-A de la LIVA, cuando el contribuyente haya efectuado el acreditamiento en los términos del dispositivo 5, fracción V, inciso d), numeral 3, de esa ley, y en los meses posteriores a aquel en el que se efectuó el mismo, se modifique en más de un 3% la proporción mencionada en esa disposición, entonces se deberá ajustar el acreditamiento en la forma establecida para estos efectos.

En este sentido, la disposición citada establece que:

> ***Artículo 5.*** ...
>
> ...
>
> ***V.*** ...
>
> ...
>
> ***d)*** *Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta,*[1] *el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley, incluyendo aquéllas a que se refiere el artículo 4-A de la misma, o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar*

[1] LISR

el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

...

3. *Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como para actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, incluyendo aquéllas a que se refiere el artículo 4-A de la misma, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas, incluyendo los actos o actividades a que se refiere el artículo 4o.-A de esta Ley, que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 5o.-A de esta Ley.*

...

Para estos efectos, es importante señalar que cuando se disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el IVA o se aplique la tasa del 0%, respecto del valor de las actividades totales, se deberá reintegrar el acreditamiento que corresponda, actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate; lo que pudiera traducirse en una carga financiera considerable para las empresas.

Por otro lado, en un segundo supuesto, que es muy poco probable en la práctica, si alguna empresa deja de realizar actividades que son señaladas como no objeto, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento, actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el mes de que se trate.

En virtud de lo anterior, es de suma importancia que, tratándose de contribuyentes que hayan adquirido bienes de activo fijo o cualquier otra inversión que deduzcan para fines del impuesto sobre la renta (ISR), y que realicen actividades mixtas (actividades gravadas, exentas y no objeto), analicen, efectúen el cálculo correspondiente y determinen si no superan en más del 3% la variación de la proporción, pues de lo contrario existiría una contingencia económica.

CONCLUSIÓN

La Reforma Fiscal para 2022 tiene como objetivo fiscalizar en mayor medida a los contribuyentes mediante la limitación de deducciones y beneficios para estos, por lo cual, si bien no hubo incremento de impuestos, también es cierto que se pagarán más a partir de este año.

En este sentido, en materia del IVA, en razón de la incorporación de una definición de actos o actividades no objeto, mismos que afectarán el cálculo del factor de acreditamiento, es muy probable que los contribuyentes ya no puedan acreditar en contra del IVA trasladado del periodo, una parte del IVA acreditable a su favor, lo que dará como resultado un mayor pago de impuestos, lo que se traduce en una mayor carga fiscal y financiera.

Finalmente, es importante hacer un análisis de todas las operaciones de los contribuyentes, para determinar si pudieran tener una afectación negativa en materia del IVA y, en su caso, determinar aquellos conceptos que pudiesen estar fuera de la definición establecida en el nuevo artículo 4-A, así como evitar contratiempos con la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y desde luego evaluar las alternativas que permitan, con base en las leyes fiscales vigentes, modificar su operación o analizar las opciones legales aplicables con la entrada en vigor de esta disposición. •

Para acceder al Decreto de Reforma Fiscal 2022 (DOF 12-XI-2021) escanee el Código QR