



Nuevo mecanismo de acreditamiento del IVA considerando actos o actividades no objeto

51

A partir del 1 de enero de 2022 se establece que el valor de actos o actividades no objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) será utilizado para efectos de la determinación del acreditamiento del impuesto, lo que representa una mayor carga fiscal y administrativa en relación con la mecánica prevista antes de la reforma

 NATERA



L.C. Imelda Vázquez
Márquez, Consultora de
Natera Consultores

INTRODUCCIÓN

En esta colaboración se describe el nuevo procedimiento para la determinación del impuesto al valor agregado (IVA) acreditable, considerando los actos o actividades no objeto, para lo cual se desarrollan los apartados de antecedentes, el procedimiento de acreditamiento vigente en la LIVA hasta el 31 de diciembre de 2021, el nuevo mecanismo de acreditamiento vigente a partir de 2022 y la opción de utilizar una proporción adicional de acreditamiento.

ANTECEDENTES

Reforma 2005

Mediante el “Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado” publicado en el DOF el 1 de diciembre de 2004, se reformó el artículo 4 de la LIVA para establecer lo siguiente:

1. Que en ningún caso procedería el acreditamiento del IVA que se hubiera trasladado al contribuyente o el que se hubiera pagado en la importación, tratándose de erogaciones por la adquisición de bienes, de servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes utilizados en la realización de actividades que no fueran objeto del IVA, y

2. Un nuevo procedimiento para determinar la proporción del IVA acreditable, en el que también se consideró a los actos o actividades no objeto del impuesto.

Para acceder al Decreto de reforma a la LIVA (DOF 1-XII-2004) escanee el Código QR



Sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) declaró inconstitucional tal disposición al considerar que vulneraba el principio de legalidad tributaria toda vez que la LIVA no establecía las directrices o parámetros que permitieran definir el contenido y alcances del concepto “actividades no objeto del impuesto” ni preveía qué valor de estas debía tomarse en cuenta en la determinación de la proporción del IVA acreditable.

Lo anterior motivó que, mediante el “Decreto que reforma, adiciona y deroga, diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado” publicado en el DOF del 7 de junio de 2005, se eliminara la referencia a las actividades no objeto dentro de la mecánica de acreditamiento del IVA.

Para acceder al Decreto de reforma a la LIVA (DOF 7-VI-2005) escanee el Código QR



Reforma 2020

Posteriormente, el 8 de septiembre de 2019 el Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la propuesta del Paquete Económico y del Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) para el ejercicio fiscal 2020, en el que se propuso reformar la LIVA¹ con el propósito de precisar que en ningún caso sería acreditable el IVA trasladado al contribuyente por gastos realizados para llevar a cabo actividades no objeto de la ley. Asimismo, en ese sentido se propuso reformar el requisito de identificar el acreditamiento del monto del IVA que le fue trasladado al contribuyente.

¹ “Iniciativa Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”, pp. LXVIII-LXXIII. Consulta realizada el 23 de febrero de 2022. Véase en: https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf

No obstante, en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados² dicha comisión estimó que no era conveniente la aprobación de la propuesta mencionada, ya que se requería un estudio más detallado de diversos aspectos vinculados con los actos o actividades no objeto.

Reforma 2022

La Reforma Fiscal para 2022, publicada en el DOF del 12 de noviembre de 2021, incorporó a la LIVA el artículo 4-A para establecer lo que se entenderá por actos o actividades no objeto del impuesto, según se manifiesta en la exposición de motivos, con el propósito de otorgar claridad a las disposiciones y certeza jurídica al contribuyente.

En ese sentido, también se estimó oportuno reformar el artículo 5, fracción V, incisos b), c) y d), primer párrafo y numerales 2 y 3, con el propósito de precisar el tratamiento en materia de acreditamiento del IVA y evitar abusos, contemplando, de acuerdo con la exposición de motivos, el “principio de continuidad en la cadena productiva” el cual señala que quien se dedica a actividades no gravadas no debe beneficiarse con el acreditamiento porque, al ser ajeno al proceso productivo de donde se deriva la riqueza gravada, esa persona debe considerarse como consumidor final.

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



PROCEDIMIENTO VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2021

Hasta el 31 de diciembre de 2021, conforme a los incisos a) a c) de la fracción V del artículo 5 de la LIVA, el procedimiento que realizaban los contribuyentes

para identificar el acreditamiento del monto del IVA que les fuera trasladado o pagado en la importación, con los actos o actividades que realizaban, consistía en:

- **Acreditar el IVA en su totalidad**, cuando el impuesto trasladado o pagado en la importación estuviera identificado con actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0%.
- **No realizar acreditamiento alguno**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación se identificase exclusivamente con la realización de actividades exentas.
- **Acreditar en proporción a actividades gravadas**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación estuviera relacionado con la realización de actos o actividades gravados, sujetos a la tasa del 0% y exentos, sin que pudiera identificarse exclusivamente con alguna de esas clases de actos o actividades.

Por su parte, tratándose del acreditamiento del IVA trasladado al contribuyente en la adquisición o el pagado en la importación de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el IVA resultaba acreditable considerando el destino habitual que tales inversiones tuvieran para realizar las actividades gravadas o exentas, debiendo efectuar el ajuste correspondiente cuando se alterara aquel destino, de acuerdo con lo siguiente:

- **Acreditar el IVA en su totalidad**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación estuviera identificado con inversiones³ destinadas en forma exclusiva para realizar actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0%.
- **No realizar acreditamiento alguno**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación estuviera identificado con inversiones destinadas en forma exclusiva para realizar actividades exentas.
- **Acreditar en proporción a actividades gravadas**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación se identificara con inversiones utilizadas indistintamente para realizar actos o actividades gravados, sujetos a la tasa del 0% y exentos.

² Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados. Año XXII. Número 5388-VI. Miércoles 16 de octubre de 2019, p. 313

³ Conforme al inciso d) de la fracción V del artículo 5 de la LIVA

...la inclusión de los actos o actividades no objeto del IVA conlleva a que los contribuyentes identifiquen plenamente el impuesto que les trasladen o el que paguen en la importación de los gastos e inversiones con los actos o actividades para los que fueron utilizados...

REAPARECE EN EL 2022 EL CONCEPTO DE ACTOS O ACTIVIDADES NO OBJETO DEL IVA

Al respecto, se incluye en la LIVA el concepto de “actos o actividades no objeto del impuesto”, de la siguiente manera:

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.

NUEVO MECANISMO DE ACREDITAMIENTO DEL IVA

A partir del 1 de enero de 2022, los contribuyentes que realicen actos o actividades no objeto del IVA, en términos del artículo 4-A de la LIVA, deberán tomar en cuenta lo siguiente cuando requieran identificar el acreditamiento del monto del impuesto que les fue trasladado o pagado en la importación,⁴ con los actos o actividades que realizan, incluyendo aquellos no objeto del IVA:

- **No realizar acreditamiento del IVA**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación se identifique con la realización de actividades exentas y no objeto del impuesto.
- **Acreditar en proporción a actividades gravadas**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación se identifique con actos o actividades gravadas, sujetos a la tasa del 0%, exentos y no objeto del IVA.

Asimismo, se modifica el procedimiento para determinar el IVA acreditable de aquellos contribuyentes que realicen el acreditamiento del impuesto que les trasladaron en la adquisición o el pagado en la importación, tratándose de las inversiones a que se refiere la LISR,⁵ considerando el destino habitual que tales inversiones tengan para realizar las actividades gravadas o exentas, incluyendo aquellas no objeto del IVA, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere ese destino, de acuerdo con lo siguiente:

- **No procederá el acreditamiento**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación se identifique con inversiones destinadas en forma exclusiva para realizar solamente actividades exentas y no objeto del IVA.
- **Acreditamiento en proporción a actividades gravadas**, cuando el IVA trasladado o pagado en la importación se identifique con inversiones utilizadas indistintamente para realizar actos o actividades gravadas, sujetas a la tasa del 0%, exentos y no objeto del IVA.

Cabe indicar que en la determinación de la proporción de acreditamiento de gastos e inversiones mencionados no deberán incluirse los valores señalados en el artículo 5-C de la LIVA.

⁴ Conforme al artículo 5, fracción V, incisos b) y c), de la LIVA

⁵ De acuerdo con el artículo 5, fracción V, inciso d), numerales 2 y 3, de la LIVA

Con el propósito de comprender con mayor claridad algunos de los actos o actividades que se consideran no objeto del IVA, a continuación se citan los siguientes ejemplos:

1. Venta de mercancías en el extranjero (no exportadas desde México), conforme a lo establecido en el artículo 10 de la LIVA.

2. Prestación de servicios de transporte internacional que inician en el extranjero y concluyen en territorio nacional, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 16 de la LIVA.

Como puede observarse, la inclusión de los actos o actividades no objeto del IVA conlleva a que los contribuyentes identifiquen plenamente el impuesto que les trasladen o el que paguen en la importación de los gastos e inversiones con los actos o actividades para los que fueron utilizados, ya que, en caso de estar relacionados con actos o actividades gravadas, exentas y no objeto, el acreditamiento del IVA de dichos gastos e inversiones resultará proporcional. Por su parte, cuando se relacionen con actos o actividades exentas y no objeto no procederá el acreditamiento.

Por lo anterior, resulta importante que aquellos contribuyentes que realicen actos o actividades no objeto del IVA se encuentren muy atentos al nuevo procedimiento de acreditamiento a fin de evitar errores en la determinación del impuesto acreditable en cada uno de los meses del ejercicio.

PROPORCIÓN OPCIONAL DE ACREDITAMIENTO

No obstante lo anterior, tratándose de los contribuyentes que acrediten el IVA que les trasladen o paguen en la importación de gastos e inversiones identificados con actos o actividades gravados, sujetos a la tasa del 0%, exentos y no objeto del IVA, el artículo 5-B de la LIVA señala una opción para determinar el IVA acreditable utilizando una proporción anual de acreditamiento considerando el valor de las actividades gravadas correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el IVA acreditable entre el valor total de las actividades realizadas por el contribuyente en dicho año de calendario, sin incluir los actos o actividades no objeto del IVA.

Esta opción evita que los contribuyentes calculen la proporción de acreditamiento en forma mensual,

por lo que podría ser una alternativa para aquellos contribuyentes que determinan el acreditamiento del IVA que les trasladaron o pagaron en la importación en proporción a sus actividades gravadas conforme a los incisos c) y d) de la fracción V del artículo 5 de la LIVA; sin embargo, es importante que tomen en cuenta lo siguiente:

1. Que quienes ejerzan la opción deberán aplicarla respecto de todas las erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se utilicen indistintamente para realizar las actividades gravadas y exentas durante un periodo de 60 meses contados a partir del mes en que se haya realizado el acreditamiento, y

2. Que esta opción no resulta aplicable respecto del IVA acreditable correspondiente a las inversiones que se hubiera determinado conforme al procedimiento previsto en el artículo 5, fracción V, inciso d), numeral 3, de la LIVA.

CONCLUSIÓN

La regulación sobre el acreditamiento del IVA para contribuyentes que realizan actos o actividades no objeto, vigente a partir del 1 de enero de 2022, representa un avance con respecto al intento planteado en 2005, ya que ofrece una definición. Sin embargo, su aplicación sigue generando muchas dudas sobre lo que debe abarcar, por lo que es importante hacer un análisis detallado de cada caso.

Por otra parte, vale la pena reflexionar sobre la idoneidad de la medida y sus alcances. Por ejemplo, se debe pensar si se justifica afectar a un contribuyente que realiza algunas actividades fuera del territorio nacional con la reducción del acreditamiento de un IVA que le fue trasladado por su presencia de negocios en México, donde las operaciones realizadas en el extranjero resultan irrelevantes. Desde luego, la disminución en el acreditamiento del IVA tendrá un impacto adverso en las finanzas de este contribuyente que parece difícil de justificar.

Finalmente, el contribuyente deberá analizar qué procedimiento de cálculo de proporción de acreditamiento puede resultarle más conveniente: La que se basa en la información del ejercicio inmediato anterior o la del mes que se declara. Al elegir, no debe perder de vista que deberá mantener la opción por un periodo de 60 meses. •