

REFORMAS CON TENDENCIA RECAUDATORIA EN MATERIA DE IVA

C.P.C. RICARDO JAVIER MENA RODRÍGUEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA

C.P.C. PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Errequerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

REFORMAS CON TENDENCIA RECAUDATORIA EN MATERIA DE IVA

C.P.C. RICARDO JAVIER MENA RODRÍGUEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

ANTECEDENTES

Dentro de la exposición de motivos el ejecutivo nuevamente hace énfasis en señalar su compromiso de no crear nuevos impuestos, ni aumentos a los existentes, sino adecuaciones a las normas actuales, pero con una tendencia de ampliar la base gravable de los contribuyentes, buscando fortalecer la administración tributaria y seguir blindando al erario federal contra actos nocivos que impacten en la recaudación.

El documento en comento detalla que la propuesta de reforma se centra, de manera importante, en establecer mayores requisitos y formalidades a determinadas transacciones que realizan las empresas actualmente, sobre todo con partes relacionadas, ya sea para limitar sus efectos fiscales o para incrementar el ya de por sí largo catálogo de atribuciones y facultades para desestimar dichos efectos fiscales a fin de elevar la recaudación fiscal por la vía de revisiones fiscales. Por lo que es necesario y trascendental el transcribir un párrafo de la exposición de motivos:

[...] no es necesario incrementar los impuestos o crear nuevos, y que la justicia tributaria se logra cuando el pago correcto y oportuno de las contribuciones no depende de las estrategias fiscales o legales implementadas por quienes tienen acceso a ellas.

Con lo descrito en el párrafo que antecede, nos debe quedar muy clara la expectativa de esta reforma fiscal 2022:

Combate frontal a las grandes empresas que implementan herramientas de integración fiscal y financiera para disminuir su carga tributaria y, facilitar el debido cumplimiento a los contribuyentes.

Propone cambios para *facilitar* el cumplimiento voluntario, promover la formalización y aumentar la base de contribuyentes, disuadir conductas que erosionan la base recaudatoria, y fomentar la competitividad y el crecimiento.

En materia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) no hay una reforma trascendental; sin embargo, considero que la recaudación de dicho tributo será mayor a la realmente recaudada en 2021 y posiblemente de dará por las siguientes razones:

- Por aquellos contribuyentes del RIF que tomen la opción de cambiar al nuevo régimen del Régimen Simplificado Confianza (RESICO), por aprovechar el beneficio contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), ya que deberán dejar el estímulo fiscal de aplicar la tasa reducida del IVA contemplado

en la Ley de Ingresos, con lo cual deberá pagar el IVA como cualquier otro contribuyente.

- Además, si realmente se da la reactivación económica contemplada en los CGPE, esto se traducirá en un mayor consumo y por ende mayor IVA.
- Así como las modificaciones relativas a las actividades no objeto y a la limitación del acreditamiento del impuesto.
- Además, por una mayor fiscalización.

Asimismo, se planteó 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.

Aunque el artículo 4 de la LIVA no sufrió cambios, es importante recordar que se entiende por impuesto acreditable mismo que se establece en el mencionado artículo, como el IVA que haya sido trasladado al contribuyente, y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Junto con el concepto de impuesto acreditable, es importante también mencionar la mecánica del acreditamiento del IVA, la cual consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la LIVA de la tasa que corresponda según sea el caso.

El IVA lo que busca es gravar únicamente el valor que se “adiciona” o se “añade” en las distintas etapas de producción o comercialización, hasta llegar al consumidor final, a quien se le traslada el impuesto y lo paga.

COMO PARTE DE LAS REFORMAS FISCALES SE DESTACA LA PROPUESTA DE ADICIONAR A LA LIVA EL ARTÍCULO 4-A

Por medio de dicho artículo se establece como actos o actividades no objeto del IVA, aquellos que se realicen fuera de territorio nacional, así como aquellas operaciones económicas que realizándose en territorio nacional no correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios.

Mediante esta adición de incorporar los actos o actividades no objeto del IVA, los cuales inciden de manera directa y negativa en la determinación de la proporción del acreditamiento de este impuesto, conforme a la mecánica prevista en la fracción V del artículo 5° de la citada Ley (reformada en 2022), considero que impactará a los contribuyentes en una mayor recaudación.

Esta mecánica de la determinación del acreditamiento del IVA se regula por la fracción V del artículo 5° de la LIVA, la cual se refiere a un comparativo entre los actos o actividades por las que se debe pagar IVA o les sea aplicable la tasa de 0%, “actividades gravadas”, frente a los actos o actividades por las que no se debe pagar IVA “actividades no gravadas”, entre los cuales, ahora se incorporan aquellos a que se refiere el artículo 4-A de la Ley, es decir, los actos o actividades no objeto.

Para una mejor ilustración de los efectos de este nuevo artículo, se muestra el siguiente ejemplo donde se muestran los efectos a partir de esta reforma al incluir los actos o actividades no objeto, y considerando en la mecánica para el cálculo del factor de acreditamiento el total de las actividades grabadas, exentas y no objeto:

		L I V A		
		Hasta el 2021		Con Reforma 2022 (Art. 4-Ay Art. 5)
Ingresos gravados al 16%	a)	50,000	a)	50,000
Ingresos gravados al 0%	b)	20,000	b)	20,000
Ingresos exentos	c)	10,000	c)	10,000
Ingresos no objeto	d)	15,000	d)	15,000
Total de Ingresos	e) a+b+c	80,000	e) a+b+c+d	95,000
IVA causado (a * 16%)	f)	8,000	f)	8,000
Proporción IVA Acreditable a + b/total ingresos	g)	87.5%	g) a+b/Total ingresos	73.6%
Gastos utilizados para total ingresos	h)	45,000	h)	45,000
IVA de gastos acreditable	i)	7,200	i)	7,200
IVA acreditable con proporción	j)	6,300	j)	5,299
IVA a Pagar f) - j)		1,700		2,701

Como podemos observar, en el ejemplo anterior, en 2021 la proporción se determina considerando actos o actividades gravados y actos o actividades exentos, lo que se traduce en una proporción de 87.5%, es decir, el contribuyente puede acreditar el 87.5% del IVA de erogaciones que utilice indistintamente para la obtención de sus ingresos.

Con la adición del artículo 4-A y la reforma a la fracción V del artículo 5 de la LIVA a partir de 2022, la proporción de acreditamiento disminuye a 73.6%, toda vez que la mecánica de su cálculo

integra como parte de los ingresos totales, los ingresos no objeto de IVA. Al disminuirse dicha proporción de acreditamiento, el IVA por pagar incrementaría respecto del año anterior.

La expresión actos o actividades “no objeto”, que se adiciona a partir de este año, tienen una incidencia directa y negativa en la determinación del factor de acreditamiento del IVA para los contribuyentes que realizan estas actividades, ya que disminuyen su derecho al acreditamiento de este impuesto.

En virtud de lo expuesto, el Ejecutivo Federal considera necesario, a efecto de otorgar claridad a las disposiciones y otorgar certeza jurídica, adicionar un artículo 4o.-A a la LIVA, para establecer el concepto de actividades no objeto del impuesto, especificando como tales aquéllas que el contribuyente no realiza en territorio nacional conforme a lo establecido en los artículos 10, 16 y 21 de este ordenamiento, así como aquéllas diferentes a las establecidas en el artículo 1o. de la Ley referida realizadas 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 o el que hubiera pagado con motivo de la importación.

Por lo tanto, a partir de 2022 habrá ciertos supuestos en los que los contribuyentes verán disminuida su proporción del IVA acreditable, tales como:

- Los servicios prestados en su totalidad en el extranjero,
- La venta de bienes tangibles en el extranjero que no fueron exportados desde territorio nacional, y
- El arrendamiento de bienes que se entregan en México y se usan en el extranjero, entre otros supuestos.

En ese sentido, contrario a lo que establece la exposición de motivos de la reforma en cuestión, la adición del artículo 4-A considero que no tiene un propósito aclaratorio, sino un fin recaudatorio.

Vale la pena cuestionarnos si en estas operaciones que afectan la proporción acreditable, la nueva limitante guarda consistencia con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria que deben reunir estos ordenamientos.

Como podemos apreciar en la Ley de Ingresos de la Federación para 2022 se espera tener un incremento muy importante de 24 % en el rubro del IVA, incremento que considero se dará al limitar el acreditamiento de los impuestos y la adición de las operaciones no objeto, además de la implementación de nuevos mecanismos de fiscalización a través de mayores requerimientos a los contribuyentes y, **definitivamente no tiene propósitos aclaratorios como establece la exposición de motivos.**

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, VARIACIÓN	2021	2022	VARIACIÓN NOMINAL	%
IVA	978,946.5	1,213,777.9	234,831.4	24.0

EROGACIONES O INVERSIONES UTILIZADAS INDISTINTAMENTE PARA REALIZAR ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADAS Y NO GRAVADAS

Además, se expresa que, retomando el “principio de continuidad de la cadena productiva”, es claro que las personas que se dediquen a actividades mixtas, tanto gravadas como no gravadas, no deben beneficiarse a través del acreditamiento de la totalidad del IVA trasladado.

Por lo que se establece también la limitate del acreditamiento del impuesto pagado cuando las erogaciones o inversiones de las que derive el pago se encuentren relacionadas con actos o actividades no objeto del impuesto.

OTRO REQUISITO PARA EL ACREDITAMIENTO IVA PAGADO EN LA IMPORTACIÓN

El Ejecutivo federal en la iniciativa sujeta a análisis expone que en el artículo 5º. de la LIVA, se establecen los requisitos que los contribuyentes deben cumplir para efectuar el acreditamiento del IVA que les sea trasladado, así como el pagado en la importación.

Ante tales consideraciones se establece que en el acreditamiento del IVA pagado en la importación, el pedimento es el documento que ampara el pago del impuesto, el cual tiene el carácter de una declaración en los términos de la Ley Aduanera, por lo que, en aquellos casos en los que el contribuyente efectuó la importación mediante los servicios de un tercero, pero el pedimento no fue emitido a nombre del contribuyente, éste no reúne los requisitos para acreditar que efectivamente se realizó el pago del impuesto por la importación.

CONCLUSIÓN

En los últimos años hemos visto una tendencia por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en la cual su prioridad es incrementar la recaudación a través de una fiscalización muy intensa, además de las iniciativas que buscan fortalecer de sobre manera las atribuciones y facultades de las autoridades, asimismo, aunque se señala por parte del Ejecutivo federal su compromiso de no incrementar las tasas de impuestos ni crear nuevas contribuciones, considero desde mi punto de vista que este compromiso no se ha cumplido, y concluyo esto por lo siguiente:

En materia del impuesto al valor agregado, se menciona que las propuestas tienen como propósito principal brindar seguridad jurídica con modificaciones mínimas al procedimiento para determinar el gravamen, entiendo que se refiere a las actividades no objeto y al acreditamiento del impuesto, así como al limitar el acreditamiento del impuesto pagado de gastos e inversiones por operaciones que se encuentren relacionadas con actos o actividades no objeto del impuesto.

Pero es importante comentar que se han presentado otras reformas que limitan deducciones personales de las personas físicas, así como las aportaciones a los planes personales para el ahorro y

primas de seguros para el retiro. Todas estas reformas tienen como consecuencia incrementar la base de impuestos lo que se traduce el pagar más impuestos o tener menos derecho de acreditar los impuestos. Asimismo, en ocasiones, las autoridades exceden sus atribuciones como es el caso de las devoluciones de los saldos a favor de IVA, donde se niega la devolución bajo el argumento de que para efectos del acreditamiento debe demostrarse el origen de los recursos con los que se pagaron las erogaciones de los que derivó, donde la PRODECON señala como ilegal que la autoridad fiscal niegue las solicitudes de devolución de los contribuyentes, bajo este argumento de que no acreditó el origen que utilizó para solventar los gastos que generaron el acreditamiento del IVA y su saldo a favor, lo anterior en razón de que no citó el precepto legal que prevea tal obligación, por lo que el juzgador estimó que la autoridad está imponiendo un requisito adicional a los establecidos en el artículo 5 de la LIVA para realizar el acreditamiento del impuesto referido.

Además de las cargas administrativas que tiene los contribuyentes como el caso de las declaraciones informativas, cumplir con precios de transferencia en operaciones domésticas, exceso de requerimientos por parte de las autoridades, sobre todo en caso de solicitudes de devolución de impuestos, dictamen fiscal obligatorio, siendo que las autoridades no respetan la secuencial como se tenía establecida y realmente no las consideran para sus revisiones, en fin, creo que siempre existe una desconfianza de las autoridades para los contribuyentes.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) intensificó la fiscalización a los contribuyentes al emitir millones de misivas advirtiendo sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Un análisis de Coparmex Nuevo León, con datos del SAT, revela que tan solo en los primeros cuatro meses del año la autoridad fiscal federal emitió 19 millones 794 mil 641 actos de contacto con los contribuyentes. Las principales vías de contacto fueron el correo electrónico, el buzón tributario y los mensajes SMS.

Tan solo, por correo electrónico, el SAT envió 13 millones 402 mil 521 correos a los contribuyentes. El SAT no solo aprovecha los diferentes canales de comunicación que tiene con los contribuyentes para vigilar el cumplimiento de obligaciones fiscales, sino que los ha intensificado, lo cual se traduce en una carga administrativa para los contribuyentes.

Parte de lo que he mencionado de que la autoridad ha intensificado la fiscalización, El pasado 17 de abril del 2022, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), publicó el *Plan Maestro 2022 para Grandes Contribuyentes*, cuyo objetivo consiste en incrementar las labores de recaudación de impuestos por parte de la autoridad fiscal hacia este sector de contribuyentes, por medio de mejoras en los procesos de fiscalización.

Considero que las reformas fiscales deberían buscar una simplificación para pagar los impuestos, así como establecer las reglas claras dese las propuestas de estas iniciativas, ya que para la reformas fiscales para el 2022 se presentaron 126 reformas, 96 adiciones y 30 se derogaron y se establecieron 49 nuevas cláusulas habilitantes para el SAT, lo cual definitivamente existe una incertidumbre jurídica para los contribuyentes, y es claro que solo buscar tener una recaudación mayor sin importar el crecimiento de las empresas que fomenten la competitividad y el crecimiento con el propósito de poder generar más fuentes de trabajo, y fomentar la confianza en los contribuyentes, además que no veo como se establece en la exposición de motivos cambios para fomentar la competitividad y el crecimiento.