

IVA Virtual en la Importación de Bienes y Servicios Intangibles y lo Declarado al SAT



C.P.C. Walter Raúl López Ramírez
Socio de Auditoría e Impuestos
Consultoría y Asesoría Integral WMJA, S.C.
Integrante de la Comisión de Síndicos (SAT)
y Prodecon
wmja.walter@gmail.com

Si un extranjero presta servicios intangibles independientes a una empresa residente en México, esta debe calcular el impuesto por la importación intangible.

Uno de los actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es la importación de bienes o de servicios. El IVA causado por la importación de un bien se paga generalmente en la aduana por medio de un pedimento de importación al momento de internarlo al país. En el caso del IVA en una importación de servicios, de un arrendamiento o de un bien intangible, el tratamiento es distinto.

Desarrollo

Los contribuyentes de dicho impuesto que lleven a cabo otros actos o actividades gravadas, deberán considerar el IVA causado por esa importación de servicios, conforme al artículo 50 Reglamento de la ley del impuesto al Valor agregado (RLIVA)¹; el cual establece que para los efectos de lo dispuesto en el precepto 24 de la Ley Impuesto al Valor Agregado (LIVA)², los contribuyentes que importan bienes intangibles o servicios por los que deban pagar el impuesto, pueden efectuar el acreditamiento, en la misma declaración de pago mensual a que correspondan dichas importaciones, dicho de otra manera, la Ley del IVA nos concede “el derecho a no pagar el IVA en importación de servicios y bienes intangibles”

1) Algunos supuestos de importación de servicios intangibles

De acuerdo con el Artículo 24 de la Ley del IVA, se considera importación de servicios o intangibles:

- La adquisición por personas residentes en el país

¹RLIVA Art. 50. Acreditamiento de IVA importación de bienes intangibles

²LIVA Art. 24. Definición de importación de bienes o servicios

de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país, que son:

- ✓ La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra.
- ✓ Transporte de bienes o personas
- ✓ Seguros y fianzas
- ✓ Mandato, comisión y mediación
- ✓ Asistencia técnica y transferencia de tecnología
- ✓ Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, no definida como enajenación o uso o goce temporal de bienes

1) Tratamiento del IVA virtual

En estos casos, como se trata de importaciones que no pasan por la aduana, el IVA que por su importación se causa, se acredita en la misma declaración, generándose lo que se conoce como un IVA virtual.

RLIVA Art. 50. Acreditamiento de IVA importación de bienes intangibles

Los contribuyentes que importan bienes intangibles o servicios por los que deban pagar el impuesto, podrán efectuar el acreditamiento en los términos de la Ley en la misma declaración de pago mensual a que correspondan dichas importaciones.

De esta forma el cálculo del IVA sería de la siguiente forma, considerando solo esta operación en un mes, la determinación del IVA causado por la importación de servicios es:

- b) IVA por pagar o causado

	Concepto	Importe
	Base o importe pagado	2,500.00
Por:	Tasa de IVA	16%
Igual:	IVA causado por importacion	400.00

- c) Cálculo del IVA por pagar en la importación de servicios:

Determinación del IVA a pagar del mes abril 2023

	Servicios o Intangibles importados	Importe
	IVA causado por importacion	400.00
Menos:	IVA acreditable Art. 50 RLIVA	400.00
Igual:	IVA por pagar	0.00

A este cálculo del IVA a pagar de cero se le conoce como IVA virtual en la importación, Por un lado se considera el impuesto a cargo por la importación del servicio, pero también se toma como acreditable por el mismo concepto; es decir, no hay impuesto a pagar por esta operación en la declaración del mes.

LAD Art. 1o. Aplicación supletoria del CFF

La ley Aduanera en su artículo 1º “regula la entrada y salida de mercancías en territorio nacional así como los medios en los que se transportan”, así tenemos que la Ley Aduanera se refiere a la regulación de bienes tangibles.

Importar un bien tangible implica la emisión de un pedimento de importación, así como el pago del impuesto General de importación y su correspondiente IVA tratándose de una importación definitiva

Servicios o Intangibles Importados

En la importación de bienes intangibles y servicios, no se genera un pedimento de importación porque no son actos regulados por la Ley Aduanera ni por su reglamento, ni por las leyes aplicables a la regulación de entrada de mercancía a territorio nacional, por no tratarse de estas, El Impuesto al Valor Agregado es de carácter territorial, es decir, grava actos o actividades que se realizan dentro del territorio nacional.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado grava actos o actividades en el artículo 1º de la Ley IVA, fracción IV, nos dice que tanto personas físicas y morales están obligados al pago del IVA cuando importen bienes o servicios, y en su capítulo V, de los artículos 24 al 28 de LIVA, grava las importaciones de bienes y servicios, los cuales pueden

ser importaciones de bienes tangibles e intangibles³, por lo que en el caso de la importación de bienes tangibles no existe mayor problema, ya que el propio artículo 28⁴, estipula que tratándose de la importación de bienes tangibles el pago se presentará ante la aduana correspondiente a través del pedimento de importación. De conformidad con el artículo 24, de la Ley del IVA, la importación de bienes intangibles y servicios causará IVA con derecho al acreditamiento del artículo 50 del RLIVA. “cuando el acto se realice entre un residente en territorio nacional y un no residente en él”.

- 1) De las Obligaciones de los contribuyentes

Por último, se tiene la obligación conforme el artículo 32 fracción I de la LIVA, 28 CFF y 33 RCFF⁵, de que en la contabilidad se lleve a cabo la separación de estos actos por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta ley libera de pago



Gasto deducible o no deducible

La preocupación principal de los contribuyentes es sin duda, si este tipo de gastos son deducibles o no, la respuesta es sí, pero para ellos se deben cumplir con ciertos requisitos específicos para Impuesto sobre la renta o para IVA o el IEPS, para referirnos solo al tipo de documento indispensable para la deducción o acreditamiento de estas operaciones

³Art. 5-D LIVA.- Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

⁴Artículo 28.- Tratándose de importación de bienes tangibles, el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación.

⁵RCFF Art. 33. Otras obligaciones en materia contable

no tendremos que dirigir a la regla 2.7.1.14 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2023 (RMF), que establece los requisitos que deben contener los comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

Si bien no contaremos con un Comprobante Fiscal Digital (CFDI), es necesario contar con el documento que expide el extranjero y revisar que contenga lo mínimo de los requisitos que marca la regla de RMF.

Requisitos mínimos a cumplir

RM2023 CFF 2.7.1.14. Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México

Así que cuando se efectúe una operación con un residente en el extranjero, el documento para acreditar el gasto se expide de acuerdo con las disposiciones fiscales del país extranjero; sin embargo, para la deducción de la operación en México se debe atender a lo previsto en la regla 2.7.1.14. De la RMF 2023 que establece que debe contener como información mínima como son los siguientes:

- Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida **y nombre, denominación o razón social de dicha persona**
- Los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF. “La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen”
- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.
- Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente.

Si el comprobante no cumple con estos requisitos, el contribuyente no podrá aplicar la deducción correspondiente, ya que si bien, cuenta con un comprobante de conformidad con el numeral 27, fracción III de la LISR, este no cumple con los extremos de la regla mencionada; de ahí que sea importante solicitarle al extranjero la emisión de dichos documentos con los datos mínimos requeridos citados.

Si quieres conocer más a detalle como deducir las facturas por compras del extranjero puedes revisar la revista No. 272 de noviembre 2022 de la AMCP con el siguiente título publicado:

8 JURÍDICO FISCAL EXCELENCIA PROFESIONAL

Cómo deducir las facturas por compras del extranjero y la RMF 2022

- 1) Tratamiento contable de conformidad a las Normas de Información Financiera

Definición de activo intangible

La NIF C-8 de las Normas de Información Financiera (NIF) define a los “Activos intangibles” como aquellos sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de productos, prestación de servicios o para propósitos administrativos generadores de beneficios económicos futuros controlados por la entidad “Párrafo IN6 NIF C-8”

Sus características principales son las siguientes:

- Representan costos, derechos o privilegios adquiridos con la intención de aportar un valor agregado específico a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de cuando fueron incurridos o conseguidos, y
- Los beneficios esperados se representan mediante un bien de naturaleza incorpórea, sin aportar una contribución física a la producción u operación de la empresa

Las cuentas que los integran son ⁶ :

- ✓ Crédito Mercantil
- ✓ Nombre comerciales
- ✓ Patentes
- ✓ Título de libros, sistemas y aplicaciones de equipo de cómputo (software)
- ✓ Marcas
- ✓ Licencias y Franquicias
- ✓ Derechos de Autor, patentes y otros derechos de propiedad industrial o derechos de explotación
- ✓ Recetas o formulas, modelos, diseños y prototipos y,
- ✓ Activos intangibles en desarrollo

El artículo 5-D, último párrafo de la LIVA refiere que los intangibles son los que no se pueden tocar, pesar o medir, como ya se mencionó en la Nota 3.

- 1) Declaración del IVA mensual y DIOT

El IVA virtual se declara al presentar nuestra declaración en el sistema de declaraciones y pagos del portal del SAT, 4 se encuentra la sección: “Determinación del Impuesto al Valor Agregado” y “Monto de los Actos o actividades Pagados” dentro de estas, se encuentra el recuadro “Total de los actos o Actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa 16% de IVA”, ahí es donde se declara el monto del IVA virtual acreditable, por supuesto en renglón de IVA causado también deberá colocarse el IVA de la importación para el resultado de la operación quede en cero como lo establece el artículo 50 del RLIVA.

Ejemplo del llenado

Dentro de la declaración de pago referenciado “**R21 Impuesto al Valor Agregado**” debemos anotar el monto de los pagos realizados en el renglón **Total de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16% de IVA** dentro de la sección “Monto de los actos o actividades pagados”.

⁶Párrafo 119 NIF C-8.

Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales / D21 Impuesto al Valor Agregado

Determinación de Impuesto | Determinación de Pago | Menú Principal

Montos de los actos o actividades pagados

Total de los actos o actividades pagados a la tasa del 16% de IVA	18,097	Total de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 11% de IVA (vigente en 2013)	0
Total de los actos o actividades pagados a la tasa del 11% de IVA (vigente en 2013)	0	Total de los demás actos o actividades pagados a la tasa del 0% de IVA	0
Total de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16% de IVA	2,500	Total de los actos o actividades pagados por los que no se pagará el IVA (Exentos)	

Detalle del total de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16% de IVA.

Monto a Detallar: 2,500

Importación de bienes intangibles a la tasa del 16%		Otros actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16%	
Importación de uso o goce temporal de bienes intangibles a la tasa del 16%		Total de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16%	2,500
Importación de servicios a la tasa del 16%	2,500		

Cancelar Terminar

Determinación del Impuesto al Valor Agregado acreditable

Total de IVA de actos o actividades pagados a la tasa del 16%	2,896	IVA trasladado o pagado en la importación por adquisición de bienes distintos de las inversiones, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes destinados exclusivamente para realizar actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto	
Total de IVA de actos o actividades pagados a la tasa del 11% (vigente en 2013)	0	IVA trasladado o pagado en la importación de inversiones destinadas exclusivamente para realizar actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto	
Total de IVA de actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16%	400	IVA de bienes utilizados indistintamente para realizar actos o actividades gravados y actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto	0
Total de IVA de actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 11% (vigente en 2013)	0	Proporción utilizada conforme al artículo 5 de la LIVA	
Total de IVA trasladado al contribuyente (Efectivamente pagado)	3,296	Proporción utilizada conforme al artículo 5-B de la LIVA	
IVA trasladado por adquisiciones de bienes distintos de las inversiones, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se utilizan exclusivamente para realizar actos o actividades gravados	2,896	IVA acreditable de bienes utilizados indistintamente para realizar actos o actividades gravados y actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto	0
IVA pagado en la importación por adquisición de bienes distintos de las inversiones, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se utilizan exclusivamente para realizar actos o actividades gravados	400	IVA acreditable	3,296
IVA trasladado por la adquisición de inversiones destinadas exclusivamente para realizar actos o actividades gravados		Monto acreditable actualizado a incrementar derivado del ajuste	
IVA pagado por la importación de inversiones destinadas exclusivamente para realizar actos o actividades gravados		Total de IVA acreditable del periodo	3,296
Total de IVA correspondiente a actos o actividades gravados	3,296		

A final de cuentas el IVA a pagar resulta igual “como si no existiera”, resultado de la disminución del impuesto causado por los actos o actividades gravados a 16%, y del IVA acreditable de las deducciones autorizadas.

Aunque pareciera que el IVA en la importación de intangibles (suscripciones, membresías, plugins, publicidad etc.) no afecta de manera directa en tu cálculo del IVA, es importante considerarlo para que dicho **gasto sea deducible en materia de ISR.**, De lo contrario no podrás hacer válida la deducción y terminarás pagando impuestos de más.



Cabe señalar que si bien esta mecánica de acreditamiento virtual en términos generales da un efecto neutro virtual de IVA es importante analizarlo en cada caso en particular, ya que en ocasiones se pueden tener actividades en un mismo contribuyente que son gravadas o exentas, y que podría originar tener que aplicar la mecánica de distribución del conforme a los actos o actividades gravadas o exentas de este impuesto, y del cual si fuera el caso, podríamos tener un efecto de tener un IVA a trasladar mayor al propio IVA acreditable virtual, y tener por ende un efecto financiero en este tipo de contribuyentes

Tratándose de la DIOT esta información deberá ser reflejada eligiendo el tipo de tercero “Proveedor Extranjero” ingresando el **RFC XEXX010101000** de acuerdo con las reglas de carácter general.

Comentarios generales

- ✓ Se considera importación de bienes intangibles al país: la adquisición que efectúan residentes en el país de dichos bienes que les enajenen personas no residentes en él.
- ✓ Se considera importación de servicios al país: El uso o goce temporal de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, el uso o goce temporal de bienes tangibles cuya entrega material se haya efectuado en el extranjero (y que posteriormente se importen), así como el aprovechamiento de los servicios a que se refiere el artículo 14 de la Ley del IVA, cuando sean prestados

por no residentes sin que sea aplicable al transporte internacional.

- ✓ El momento de pago del IVA a la importación para todos los supuestos anteriores, ocurre en el momento en que se pague o cobre efectivamente la contraprestación.
- ✓ Contra el pago del IVA por la importación de bienes intangibles o servicios podrá efectuarse el acreditamiento en los términos de la Ley del IVA y su reglamento en la misma declaración de pago mensual a que correspondan dichas importaciones.
- ✓ No es necesario tramitar un pedimento de importación
- ✓ El IVA causado en la importación de servicios, arrendamientos o intangibles, no se expresa en el CFDI que, en su caso, se deba expedir por el pago al extranjero. (CFDI por ISR retenido por pagos al extranjero)



Conclusión

Ahora ya sabes que si deseas hacer válida la deducción por el pago en la importación de intangibles para no pagar ISR en exceso, deberás contemplar esta situación en materia de IVA e incluir dentro de las actividades gravadas, los pagos en la importación de intangibles que realices a empresas ubicadas en el extranjero. Si no lo has venido considerando te recomiendo que des una revisada a la contabilidad y a tus declaraciones para poner en orden tu situación fiscal y evitarte complicaciones en un futuro con la autoridad fiscal.

El objetivo de informar este tipo de IVA es para que el SAT tenga información de los servicios que prestan no residentes en el país, Quizá esta carga de información para el contribuyente nacional podría suprimirse de alguna manera, pero eso depende de un cambio radical en el sistema de fiscalización actual.

Frase celebre

Escucharás críticas de todas partes, pero no puedes dejar que las críticas te influyeran, sobre todo las de tus amigos (ELON MUSK “Tesla”)